



## Familienstiftungen

StG 16 I, 30 f, 79, 106 ff.

DBG 16 I, 24 d, 58

### Inhaltsverzeichnis

<b>1. Zweck der Praxisfestlegung .....</b>	<b>2</b>
<b>2. Familienstiftung / Familienfideikommiss.....</b>	<b>2</b>
<b>3. Steuerrechtlicher Durchgriff (Steuerumgehung) .....</b>	<b>3</b>
<b>4. Liechtensteinische Stiftungen.....</b>	<b>4</b>
4.1 Kontrollierte Familienstiftung.....	4
4.2 Nicht kontrollierte Familienstiftung .....	4
<b>5. Stiftungserrichtung .....</b>	<b>5</b>
5.1 Steuerfolgen für den Stifter .....	5
5.2 Steuerfolgen für die Familienstiftung.....	6
5.2.1 Nachlass- und Schenkungssteuern.....	6
5.2.2 Gewinnsteuer .....	6
5.3 Steuerfolgen für die Destinatäre .....	7
<b>6. Besteuerung der Familienstiftung während ihres Bestandes .....</b>	<b>7</b>
<b>7. Ausschüttung von zivilrechtlich zulässigen Leistungen .....</b>	<b>7</b>
7.1 Stufe Familienstiftung (Innenphase) .....	7
7.2 Stufe Begünstigter (Aussenphase) .....	7
<b>8. Ausschüttung von zivilrechtlich unzulässigen Leistungen.....</b>	<b>8</b>
8.1 Stufe Familienstiftung (Innenphase) .....	9
8.2 Stufe Begünstigter (Aussenphase) .....	9
8.2.1 Stiftungsleistungen gestützt auf statutarische Anordnung .....	9
8.2.2 Stiftungsleistungen ohne statutarische Anordnung .....	10
<b>9. Steuerfolgen bei der Stiftungsaufhebung .....</b>	<b>11</b>
9.1 Steuerfolgen für die Familienstiftung.....	11
9.2 Steuerfolgen für die Begünstigten.....	12

## 1. ZWECK DER PRAXISFESTLEGUNG

Die vorliegende Praxisfestlegung soll die steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten (Destinatären) in den verschiedenen zeitlichen Phasen (Errichtung, Bestand, Auflösung) aufzeigen. Überdies wird auf die Problematik des steuerrechtlichen Durchgriffs (transparente Besteuerung) eingegangen.

Wegen ihrer flexiblen Gestaltungsmöglichkeiten werden liechtensteinische Familienstiftungen und angelsächsische Trusts immer häufiger in der privaten Vermögensverwaltung und Erbschaftsplanung eingesetzt. Auf die liechtensteinischen Familienstiftungen wird in diesem Papier ebenfalls kurz eingegangen. Mit Bezug auf die Besteuerung von Trusts wird auf das einschlägige Kreisschreiben Nr. 30 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 22. August 2007 verwiesen<sup>1</sup>.

## 2. FAMILIENSTIFTUNG / FAMILIENFIDEIKOMMISS

Die **Familienstiftung** unterscheidet sich von der gewöhnlichen Stiftung dadurch, dass ihr Destinatärskreis gemäss dem Willen des Stifters auf die Angehörigen einer einzigen, bestimmten Familie beschränkt ist<sup>2</sup>. Eine Familienstiftung kann nach der abschliessenden Aufzählung in ZGB 335 I nur errichtet werden zur Bestreitung der Kosten der Erziehung, Berufsausbildung, Gründung eines Haushaltes oder Unterstützung von Familienangehörigen oder zu ähnlichen Zwecken, wie Linderung der Armut oder der wirtschaftlichen Folgen von Krankheit und Alter. Es geht in allen Fällen darum, den zum Kreis der Begünstigten gehörenden Familienangehörigen in **bestimmten Lebenslagen** zur Befriedigung der sich daraus ergebenden besonderen Bedürfnisse finanzielle Hilfe zu leisten<sup>3</sup>. Der Gewinn (v.a. zurückzuführen auf Vermögenserträge) bzw. das Kapital von Familienstiftungen steht den Begünstigten somit nur im Bedürfnisfall bzw. nur für einen bestimmten Zweck zu.

**Unterhaltsstiftungen**, die den Familienangehörigen die Erträge oder die Substanz des Stiftungsvermögens ohne besondere, an eine bestimmte Lebenslage anknüpfende Voraussetzungen einfach deswegen zukommen lassen, um ihnen eine höhere Lebenshaltung zu gestatten, **widersprechen** dem **Verbot** von **Familienfideikommissen** und sind unzulässig<sup>4</sup>. Solange jedoch eine Stiftung trotz ihrer zivilrechtswidrigen Ausgestaltung nicht durch den Zivilrichter in einem förmlichen Verfahren aufgelöst worden ist, ist nach wie vor auch steuerrechtlich von ihrer rechtlichen Existenz als selbständiges

---

<sup>1</sup> Abrufbar unter [https://steuerkonferenz.ch/downloads/kreisschreiben/ks030\\_d.pdf](https://steuerkonferenz.ch/downloads/kreisschreiben/ks030_d.pdf).

<sup>2</sup> Harold Grüninger, in: Basler Kommentar, ZGB I, 6. A., Basel 2018, N 4 zu ZGB 335; Andrea Opel, Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten – in nationalen und internationalen Verhältnissen, Diss. Basel 2009, S. 14 ff. (nachfolgend zitiert: Opel, Diss.).

<sup>3</sup> BGE 108 II 393 E. 6a; vgl. auch Opel, Diss., S. 19 ff.

<sup>4</sup> BGer 4.3.2002, in: StE 2002 B 72.14.1 Nr. 19, 2A.457/2001 E. 4.5.

Rechtssubjekt auszugehen<sup>5</sup>. Davon zu trennen ist die Frage, ob eine **Steuerumgehung** vorliegt<sup>6</sup>.

### 3. STEUERRECHTLICHER DURCHGRIFF (STEUERUMGEHUNG)

Das Steuerrecht anerkennt zivilrechtlich zulässige Gebilde grundsätzlich als Steuersubjekte. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung kann einer zivilrechtlich bestehenden juristischen Person jedoch ausnahmsweise die Steuerrechtssubjektivität versagt werden (steuerrechtlicher Durchgriff). Das Bundesgericht verlangt hierfür das Vorliegen einer Steuerumgehung<sup>7</sup>.

Nach ständiger Rechtsprechung liegt eine **Steuerumgehung** vor, wenn (kumulativ):

- eine vom Steuerpflichtigen gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich erscheint;
- anzunehmen ist, dass er diese Wahl missbräuchlich getroffen hat in der Absicht, Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären;
- und das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, wenn es von der Steuerbehörde hingenommen würde<sup>8</sup>.

Die erste, objektive Voraussetzung erweist sich nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in den folgenden Fällen als erfüllt<sup>9</sup>:

- Der Stifter hat sich seines Vermögens nicht definitiv entäussert. Dies ist insbesondere der Fall, wenn er die Stiftung widerrufen oder ihre Liquidation zu seinen Gunsten fordern kann.
- Der Stifter hat aufgrund der konkreten Umstände faktisch die Kontrolle über das Stiftungsvermögen, indem er die Verfügungsbefugnis über das Stiftungsvermögen behält. Der Stifter kann mit dem Stiftungskapital schalten und walten, als ob es sein persönliches Vermögen wäre.

Als Folge davon werden die Vermögenswerte der Stiftung dem Stifter zugerechnet, so dass eine **transparente Besteuerung** erfolgt. Konkret heisst dies Folgendes:

---

<sup>5</sup> BGer 22.4.2005, in: StR 2005, S. 676, 2A.668/2004, E. 3.4.2; vgl. auch Opel, Diss., S. 65/66.

<sup>6</sup> Vgl. dazu Ziff. 3.

<sup>7</sup> Vgl. die Nachweise bei Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Einführung zu Art. 49 ff. N 23 ff.; Opel, Diss., S. 39 ff.; Peter Fröhlich, Die kontrollierte Stiftung - Rechtssicherheit und Realität!, in: StR 72/2017, S. 276; BGer 9.5.2022, 2C\_799/2021, E. 4.4.4.

<sup>8</sup> BGE 107 Ib 322 f.; vgl. auch Opel, Diss., S. 40 und 60 ff.

<sup>9</sup> Vgl. Opel, Diss., S. 61 f.; Andrea Opel, Familienstiftung und Trust – Postulat für eine kohärente Besteuerung, in: ASA 78 (2009/2010), S. 271 (nachfolgend zitiert: Opel, ASA).

- Da keine Änderung in der steuerlichen Zurechnung eintritt, fällt keine Schenkungssteuer an.
- Das Vermögen der Stiftung und der Ertrag daraus werden weiterhin vollumfänglich dem Stifter zugerechnet<sup>10</sup>.
- Werden aus dem Stiftungsvermögen Kapitalgewinne aus beweglichem Privatvermögen erzielt, sind diese steuerfrei.
- Bei einer Ausschüttung werden die Begünstigten immer noch aus dem Vermögen des Stifters bereichert. Die Zuwendung unterliegt deshalb der Schenkungs- und nicht der Einkommenssteuer.

## 4. LIECHTENSTEINISCHE STIFTUNGEN

Nach liechtensteinischem Recht ist zwischen der kontrollierten und der nicht kontrollierten Stiftung zu unterscheiden. Anders als nach schweizerischem Recht sind auch Familienstiftungen mit allgemeiner Zwecksetzung (z.B. **Unterhaltsstiftungen**) zulässig.

### 4.1 Kontrollierte Familienstiftung

Dabei handelt es sich um eine Stiftung, bei der sich der Stifter in der Stiftungsurkunde ein Widerrufsrecht vorbehält, sich selbst als (Erst-)Begünstigten einsetzt oder durch die Einräumung von Weisungsrechten immer noch massgebenden Einfluss auf das Stiftungsvermögen nimmt<sup>11</sup>. Der Stifter kann auch einem Treuhänder den Auftrag erteilen, eine Stiftung gemäss seinen Weisungen zu errichten. Durch einen Mandatsvertrag bindet er den Stiftungsrat an seine Instruktionen und behält damit indirekt die Kontrolle über das Stiftungsvermögen<sup>12</sup>. Der Vermögensübergang auf die Stiftung hat noch nicht stattgefunden.

Kontrollierte liechtensteinische Stiftungen werden in der Schweiz **steuerlich als transparent** behandelt und nicht als eigenes Steuersubjekt anerkannt<sup>13</sup>.

### 4.2 Nicht kontrollierte Familienstiftung

Im Gegensatz zur kontrollierten Stiftung behält sich der Stifter hier keine Kontrolle über das Stiftungsvermögen vor. Die Entscheidungsbefugnis und die Verwaltung liegen ausschliesslich beim Stiftungsrat<sup>14</sup>. Ein Widerruf bzw. eine Auflösung der Stiftung sowie die

---

<sup>10</sup> Vgl. VGU A 08 67 E. 2a; VGer SG 29.8.2007, in: StE 2007 B 52.1 Nr. 4; vgl. auch Opel, Diss., S. 309; Natalie Peter, Die liechtensteinische Stiftung und der Trust im Schweizer Steuerrecht, in: IFF Forum für Steuerrecht, 2003/3, S. 168; Opel, ASA, S. 272.

<sup>11</sup> BGer 9.5.2022, 2C\_799/2021, E. 4.4.2; VGU 17 4 E. 2b; Stefan Oesterhelt/Andrea Opel, Abkommensberechtigung liechtensteinischer Stiftungen und Anstalten, in: StR 75/2020, S. 5 f.; Martin Schauer, in: Kurzkommentar zum liechtensteinischen Stiftungsrecht, Basel 2009, Art. 552 § 30 N 1 ff., v.a. N 10.

<sup>12</sup> Fröhlich, a.a.O., S. 279; Peter, a.a.O., S. 164; Schauer, a.a.O., Art. 552 § 4 N 12 ff.

<sup>13</sup> Vgl. dazu Ziff. 3.

<sup>14</sup> Schauer, a.a.O., Art. 552 § 24 N 12 ff.

Abänderung der Stiftungsurkunde durch den Stifter sind ausgeschlossen. Der Stifter hat sich somit tatsächlich von seinen Vermögenswerten getrennt. Nur wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind, wird eine liechtensteinische Familienstiftung in der Schweiz als Gebilde mit eigener Rechtspersönlichkeit anerkannt. Dies gilt auch für den Fall, dass es sich um eine Unterhaltstiftung handelt, die dem schweizerischen Recht unbekannt ist.

Die Steuerfolgen bei den schweizerischen Destinatären sind gleich wie bei Zuwendungen aus einer schweizerischen Stiftung, d.h. die nicht kontrollierten Stiftungen werden in der Schweiz **steuerlich als nicht transparent** behandelt. Ausschüttungen einer nicht kontrollierten liechtensteinischen Stiftung an schweizerische Destinatäre können in der Schweiz entweder der Einkommenssteuer unterliegen oder steuerfrei sein<sup>15</sup>. Eine allfällige Schenkungssteuer knüpft an den Wohnsitz bzw. Sitz des Schenkers, also der Stiftung, an<sup>16</sup>. Weil dieser in Liechtenstein liegt, kann keine Schenkungssteuer anfallen<sup>17</sup>.

## 5. STIFTUNGERRICHTUNG

Im Folgenden wird davon ausgegangen, dass der Stifter keine Kontrolle über das Stiftungsvermögen ausübt und auch keine Möglichkeit hat, die Begünstigten-Klausel in der Stiftungsurkunde oder in einem Reglement zu ändern<sup>18</sup>. Der Stifter kann über das Stiftungsvermögen nicht mehr verfügen.

### 5.1 Steuerfolgen für den Stifter

Überträgt der Stifter Vermögenswerte aus dem **Privatvermögen**, entstehen für ihn keine Einkommenssteuerfolgen. Dies gilt auch für die Einbringung von **Grundstücken** in die Stiftung. Die Bestimmung StHG 12 II lit. b findet keine Anwendung: Die Überführung eines Grundstückes vom Privat- in das Geschäftsvermögen wird nur dann einer Veräusserung gleichgestellt (verbunden mit einer steuersystematischen Abrechnung auf den unversteuerten Mehrwerten), wenn sich der Wechsel innerhalb der Vermögenssphären des Grundeigentümers vollzieht.

Bei der Übertragung einzelner Vermögenswerte aus dem **Geschäftsvermögen** ist zu prüfen, ob allfällige stille Reserven realisiert werden. Es liegt eine steuersystematische Realisierung (Privatentnahme) vor (vgl. StG 18 II, DBG 18 II)<sup>19</sup>. Steuerlich erfasst wird der sog. Überführungsgewinn, d.h. die **Differenz** zwischen dem **Verkehrswert** im Entnahmezeitpunkt bzw. Widmungszeitpunkt und dem steuerlich massgebenden **Buchwert**<sup>20</sup>.

---

<sup>15</sup> Vgl. hinten Ziff. 7.2.

<sup>16</sup> Vgl. StG 107 I lit. b.

<sup>17</sup> Vgl. auch Martin Wenz/Patrick Knörzer, in: Martin Schauer (Hrsg.), Kurzkommentar zum liechtensteinischen Stiftungsrecht, Basel 2009, Anhang N 79 f.; Opel, ASA, S. 274 FN 44.

<sup>18</sup> Vgl. Ziff. 4.2.

<sup>19</sup> Vgl. auch Opel, Diss., S. 90 f.

<sup>20</sup> Vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. A., Basel 2019, Art. 18 N 107.

## 5.2 Steuerfolgen für die Familienstiftung

### 5.2.1 Erbschafts- und Schenkungssteuern

#### Kantonale Steuern:

Die Familienstiftung wird im Errichtungszeitpunkt grundsätzlich erbschafts- oder schenkungssteuerpflichtig (vgl. StG 106 ff., v.a. StG 106a II)<sup>21</sup>. Der Steuersatz beträgt jeweils 15% (StG 114 III lit. b; bis Steuerperiode 2020: 10%). Zu beachten ist allerdings StG 107b III. Nach dieser Bestimmung sind steuerlich anerkannte Stiftungen und Trusts mit unwiderruflicher Begünstigung des Zuwendenden oder einer steuerbefreiten Person (Ehegatte, eingetragener Partner, Nachkommen, Stief- und Pflegekinder, Eltern, Stief- und Pflegeeltern, Konkubinatspartner und deren Nachkommen sowie juristische Personen nach Art. 78 StG) von der Steuerpflicht befreit. Weil die erwähnten Personen von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit sind (StG 107 I), heisst dies, dass die Stiftung in diesen Fällen weder erbschafts- noch schenkungssteuerpflichtig wird.

#### Kommunale Steuern:

Das zu den kantonalen Steuern Gesagte gilt grundsätzlich auch für die kommunalen Erbschafts- und Schenkungssteuern; vorbehalten bleiben die folgenden zwei Besonderheiten:

- Im Gegensatz zum Kanton kennen die Gemeinden keinen einheitlichen Steuersatz. Dieser ist vielmehr vom Verwandtschaftsgrad zwischen Schenker und Beschenktem abhängig. Zuwendungen an Familienstiftungen werden mit dem Höchstsatz für übrige Empfänger erfasst. Vorbehalten bleibt die Bestimmung von StG 107b III (vgl. oben kantonale Steuern), die gestützt auf GKStG 21 II auch für die kommunalen Erbschafts- und Schenkungssteuern gilt.
- Bis Steuerperiode 2020 gültige Regelung: Nach aStG 107 II ist der Konkubinatspartner von der Nachlass- und Schenkungssteuer befreit. Das GKStG enthielt keine entsprechende Bestimmung. Den Gemeinden war es also anheimgestellt, ob sie (auch) Konkubinatspartner von den Erbschafts- und Schenkungssteuern befreien wollen oder nicht. Allerdings durfte der Steuersatz für Konkubinatspaare 5% nicht übersteigen (aGKStG 21 V lit. b).

### 5.2.2 Gewinnsteuer

Bei der Vermögenseinlage des Stifters handelt es sich gemäss StG 85 I und DBG 66 I um einen erfolgsneutralen Vorgang, d.h. der steuerbare Gewinn der Stiftung wird nicht erhöht.

---

<sup>21</sup> Vgl. auch Opel, Diss., S. 99 ff.; Peter, a.a.O., S. 167.

### 5.3 Steuerfolgen für die Destinatäre

Die Stiftungserrichtung führt zu keinen steuerrechtlichen Konsequenzen auf Stufe der Destinatäre.

## 6. BESTEUERUNG DER FAMILIENSTIFTUNG WÄHREND IHRES BESTANDES

Familienstiftungen unterliegen der Gewinn- und Kapitalsteuer. Sie zeichnen sich durch den eingeschränkten Destinatärskreis aus, weshalb sie **nicht gemeinnützig** sind<sup>22</sup>. Sie verfolgen aber auch **keinen öffentlichen Zweck**, weil sie keine Aufgaben der öffentlichen Hand wahrnehmen<sup>23</sup>.

Stiftungen können vom **Beteiligungsabzug** im Sinne von StG 88 I bzw. DBG 69 nicht profitieren. Diese Bestimmungen finden nur auf Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, nicht dagegen auf Stiftungen Anwendung.

## 7. AUSSCHÜTTUNG VON ZIVILRECHTLICH ZULÄSSIGEN LEISTUNGEN

Schüttet die Stiftung Leistungen aus, die nach ZGB 335 I<sup>24</sup> zulässig sind, ist wie folgt zu unterscheiden:

### 7.1 Stufe Familienstiftung (Innenphase)

Wenn die Stiftung die Leistungen an die Destinatäre nicht freiwillig, sondern in Erfüllung einer ihr durch die Stiftungsurkunde auferlegten **Rechtspflicht** ausrichtet, stellen diese geschäftsmässig begründeten **Aufwand** dar und können bei der Ermittlung des steuerbaren Gewinns in Abzug gebracht werden. Dies gilt unabhängig davon, ob den Stiftungsorganen bei der Festlegung des Leistungsumfangs ein gewisser Freiraum bleibt oder nicht. Die Ausschüttungen sind mittels geeigneter Belege nachzuweisen. Die Familienstiftung muss daher auch Namen und Adressen der Begünstigten bekannt geben.

### 7.2 Stufe Begünstigter (Aussenphase)

Da die Stiftungsleistungen an die Destinatäre gestützt auf statutarische Anordnungen erbracht werden, handelt die Stiftung nicht freiwillig, sondern lediglich in Erfüllung einer ihr durch die Stiftungsurkunde auferlegten **Rechtspflicht**. Für das Vorliegen einer Schenkung **fehlt** es am Erfordernis der **Freiwilligkeit** der Zuwendung im Sinne von StG 106a I<sup>25</sup>. Die Stiftungsorgane handeln auch dann unfreiwillig, wenn ihnen bei der Festlegung des Leistungsumfangs und bei der Auswahl der Destinatäre ein gewisser Freiraum

---

<sup>22</sup> Vgl. auch VGer BS 30.6.2008, in: BStPra 2009, Bd. XIX, S. 422.

<sup>23</sup> So auch Opel, Diss., S. 121/22.

<sup>24</sup> Vgl. Ziff. 2.

<sup>25</sup> VGU A 21 3 E. 5.1; Opel, Diss., S. 179; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Tobias F. Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 24 N 28.

zukommt; Rechtsgrund der Leistung bleibt die statutarische Anordnung<sup>26</sup>. Die Stiftungsleistungen stellen somit grundsätzlich **Einkommen** im Sinne von StG 16 I bzw. DBG 16 I dar<sup>27</sup>. In einem nächsten Schritt ist abzuklären, ob diese Stiftungsleistungen allenfalls unter die Ausnahmebestimmung von StG 30 lit. f bzw. DBG 24 lit. d (Unterstützungen aus öffentlichen oder privaten Mitteln, die für den Lebensunterhalt notwendig sind) zu subsumieren und gestützt darauf einkommenssteuerfrei sind<sup>28</sup>. Wenn dies verneint wird, unterliegen die betreffenden Leistungen bei den Begünstigten der **Einkommenssteuer**<sup>29</sup>. Eine Aufteilung in eine steuerfreie Kapitalgewinnkomponente und eine steuerbare Vermögensertragskomponente verbietet sich, da ein allfälliger Kapitalgewinn nicht bei den Begünstigten, sondern bei der Stiftung als eigenem Steuersubjekt angefallen ist.

Durch den die Familienstiftung veranlagenden Steuerrevisor sind folgende Massnahmen zu treffen:

a) Wohnsitz des Begünstigten im Kanton Graubünden

Der Steuerrevisor erstattet dem Steuerkommissär eine Meldung, dass der Steuerpflichtige von der Familienstiftung eine Zuwendung erhalten hat, welche grundsätzlich der Einkommenssteuer unterliegt.

b) Wohnsitz des Begünstigten in einem anderen Kanton

Der Steuerrevisor erstattet der zuständigen Abteilung der Steuerverwaltung des anderen Kantons eine Meldung, dass der Steuerpflichtige von der Familienstiftung eine Zuwendung erhalten hat. Die Steuerhoheit steht dem anderen Kanton zu, so dass dieser darüber entscheiden muss, ob er die Ausschüttung beim Begünstigten mit der Einkommenssteuer erfassen will oder nicht.

c) Wohnsitz des Begünstigten im Ausland

Die Steuerhoheit steht dem ausländischen Staat zu. Hier ist auf eine Meldung durch das Revisorat zu verzichten.

## 8. AUSSCHÜTTUNG VON ZIVILRECHTLICH UNZULÄSSIGEN LEISTUNGEN

Als Grundsatz gilt, dass eine zivilrechtswidrige Stiftung, die nicht durch den Zivilrichter in einem förmlichen Verfahren aufgelöst worden ist, steuerrechtlich als selbständiges

---

<sup>26</sup> Vgl. BGer 28.8.2023, 9C\_637/2022, E. 2.3.1; Urs Landolf, Die Unternehmensstiftung im schweizerischen Recht, Diss. SG 1987, S. 236; Opel, Diss., S. 179/180.

<sup>27</sup> Als Korrelat dazu stellen die Stiftungsleistungen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar (vgl. Ziff. 7.1).

<sup>28</sup> BGer 28.8.2023, 9C\_637/2022, E. 2.4; BGer 22.4.2005, in: StR 2005, S. 676, 2A.668/2004 E. 2.4.

<sup>29</sup> Eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung fällt ausser Betracht, da eine solche gemäss StG 21a nur für ausgeschüttete Gewinne aus Kapitalgesellschaften und Genossenschaften vorgesehen ist. Stiftungsleistungen fallen nicht darunter.



Rechtssubjekt zu anerkennen ist<sup>30</sup>. Davon zu trennen ist die Frage, ob eine **Steuerumgehung** vorliegt<sup>31</sup>.

Schüttet die Stiftung zivilrechtlich unzulässige Leistungen aus, d.h. voraussetzungslos für den allgemeinen Lebensunterhalt der Begünstigten erbrachte<sup>32</sup> oder statutenwidrige, nicht auf einer statutarischen Rechtspflicht beruhende Stiftungsleistungen, ist wie folgt zu unterscheiden:

## 8.1 Stufe Familienstiftung (Innenphase)

Zivilrechtlich unzulässige Ausschüttungen können gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung **nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand** anerkannt werden. Es handelt sich hier um blossen Ertrags- bzw. Gewinnverwendung, die den steuerbaren Gewinn nicht zu schmälern vermag. Sie sind sowohl bei der Kantons- als auch der direkten Bundessteuer dem steuerbaren Gewinn der Familienstiftung zuzurechnen<sup>33</sup>.

## 8.2 Stufe Begünstigter (Aussenphase)

### 8.2.1 Stiftungsleistungen gestützt auf statutarische Anordnung

Werden die Stiftungsleistungen an die Destinatäre gestützt auf statutarische Anordnungen erbracht, handelt die Stiftung nicht freiwillig, sondern lediglich in Erfüllung einer ihr durch die Stiftungsurkunde auferlegten **Rechtspflicht**. Für das Vorliegen einer Schenkung **fehlt** es am Erfordernis der **Freiwilligkeit** der Zuwendung im Sinne von StG 106a I. Die Stiftungsorgane handeln auch dann unfreiwillig, wenn ihnen bei der Festlegung des Leistungsumfangs und bei der Auswahl der Destinatäre ein gewisser Freiraum zukommt; Rechtsgrund der Leistung bleibt die statutarische Anordnung. Die Stiftungsleistungen stellen somit **Einkommen** im Sinne von StG 16 I bzw. DBG 16 I dar. Für derartige (zivilrechtlich unzulässige) Ausschüttungen **fällt eine Befreiung von der Einkommenssteuer** nach StG 30 lit. f bzw. DBG 24 lit. d gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung **ausser Betracht** und ist daher nicht zu prüfen. Diese Ausschüttungen sind vergleichbar mit Dividenden und geldwerten Vorteilen bei der Aktiengesellschaft<sup>34</sup>.

Die durch das Revisorat in solchen Fällen zu treffenden Massnahmen entsprechen denjenigen bei zivilrechtlich zulässigen, als Einkommen qualifizierten Ausschüttungen (vgl. Ziff. 7.2).

---

<sup>30</sup> BGer 22.4.2005, in: StR 2005, S. 676, 2A.668/2004, E. 3.4.2; vgl. auch Opel, Diss., S. 65/66.

<sup>31</sup> Vgl. dazu Ziff. 3.

<sup>32</sup> Vgl. Ziff. 2.

<sup>33</sup> BGer 4.3.2002, in: StE 2002 B 72.14.1 Nr. 19, 2A.457/2001 E. 4.6; vgl. auch Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Art. 66 N 22; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 54 N 15.

<sup>34</sup> BGer 22.4.2005, in: StR 2005, S. 676, 2A.668/2004 E. 4.2.

### 8.2.2 Stiftungsleistungen ohne statutarische Anordnung

Stiftungsleistungen ohne statutarische Anordnung liegen namentlich in jenen (in der Praxis wohl selten vorkommenden) Fällen vor, in denen die Stiftung Zuwendungen tätigt, die klar ausserhalb des Stiftungszwecks liegen (**statutenwidrige Ausschüttungen**). In diesen Fällen erfüllen die Stiftungsorgane nicht eine ihnen aufgrund der Stiftungsurkunde obliegende Rechtspflicht, sondern sie handeln frei. Ergibt sich aufgrund der Überprüfung der Stiftungsurkunde und allfälliger Reglemente, dass die Ausschüttungen nicht durch den Stiftungszweck abgedeckt sind, unterliegen diese somit der **Schenkungssteuer**<sup>35</sup>. Die Steuerhoheit knüpft hier an den Sitz der Stiftung an<sup>36</sup>. Der Wohnsitz des Begünstigten ist bei der Schenkungssteuer irrelevant.

Durch den die Familienstiftung veranlagenden Steuerrevisor sind folgende Massnahmen zu treffen:

- Die Steuerhoheit steht dem Kanton Graubünden zu, da sich der Sitz der Familienstiftung (als Schenkgeberin) im Zeitpunkt des Vermögensübergangs der Ausschüttung im Kanton Graubünden befindet (StG 106a II i.V.m. StG 107 I lit. b). Der Abteilung Spezialsteuern ist eine entsprechende Meldung über die erfolgte Schenkung an den Steuerpflichtigen zu machen. Dies gilt auch für den Fall, dass sich der Wohnsitz des Begünstigten in einem anderen Kanton befindet.
- Bei internationalen Verhältnissen existieren im Bereich der Schenkungssteuer keine Doppelbesteuerungsabkommen<sup>37</sup>. Die Frage, wem die Steuerhoheit zur Erhebung der Schenkungssteuer zukommt, ist somit nach internem Recht zu beantworten. Die Steuerhoheit steht dem Kanton Graubünden zu, da sich der Sitz der Familienstiftung im Zeitpunkt des Vermögensübergangs der Ausschüttung im Kanton Graubünden befindet (StG 106a II i.V.m. StG 107 I lit. b). Der Abteilung Spezialsteuern ist somit auch bei ausländischem Wohnsitz des Begünstigten eine entsprechende Meldung über die erfolgte Schenkung zu machen. Zu erwähnen ist allerdings, dass sich hier im Bereich des Inkassos aufgrund des Wohnsitzes des Begünstigten im Ausland Schwierigkeiten ergeben können.

---

<sup>35</sup> vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 24 N 28.

<sup>36</sup> Art. 107 Abs. 1 lit. b StG.

<sup>37</sup> Die Schweiz hat lediglich auf dem Gebiet der Erbschaftssteuer Staatsverträge zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abgeschlossen.

## 9. STEUERFOLGEN BEI DER STIFTUNGSAUFBEBUNG

Die Stiftung ist grundsätzlich eine „ewige“ Anstalt; es existiert kein Recht zur Selbstauflösung. Von diesem Grundsatz gibt es zwei Ausnahmen: Zum einen wird die Stiftung unter bestimmten Umständen von Gesetzes (ZGB 88 und 89) wegen aufgelöst<sup>38</sup>, zum anderen kann der Stifter in der Stiftungsurkunde das Ende der Stiftung gewissermassen vorprogrammieren. So kann er den Fortbestand im Sinne einer Bedingung vom Nichteintreten gewisser präzise umschriebener Ereignisse abhängig machen. Auch kann der Stifter durch eine beschränkte Vermögensalimentierung die Stiftungsdauer faktisch begrenzen oder durch eine entsprechende Regelung im Stiftungsstatut ausdrücklich befristen<sup>39</sup>.

Im Folgenden werden die Steuerfolgen für die Familienstiftung als solche und für die Begünstigten aufgezeigt.

### 9.1 Steuerfolgen für die Familienstiftung

Besteuert wird der Liquidationsgewinn zusammen mit dem übrigen Gewinn. Wird im Rahmen der Liquidation das Stiftungsvermögen versilbert, werden die unversteuerten Mehrwerte **echt realisiert**. Bei der Zuweisung der Restvermögenswerte in natura dagegen kommt es zu einer **steuersystematischen Realisierung**, wenn die mit stillen Reserven behafteten Vermögenswerte unentgeltlich in einen einkommens- oder gewinnsteuerfreien Bereich transferiert werden. Das ist zum Beispiel der Fall bei der Übertragung in das Privatvermögen des Letztbegünstigten, an eine steuerbefreite juristische Person, an das Gemeinwesen oder ins Ausland<sup>40</sup>. Vorbehalten bleibt das Domizilprivileg im Sinne aStG 89a (bis Steuerperiode 2019).

Bei der Übertragung von Vermögenswerten in natura in das Geschäftsvermögen steuerpflichtiger natürlicher oder juristischer Personen kommt es ebenfalls zu einer Realisierung der stillen Reserven. Der Grund liegt darin, dass kein steuerneutraler Umstrukturierungstatbestand vorliegt.

Die Leistungen der in Liquidation befindlichen Familienstiftung an die Begünstigten stellen – wie die laufenden Ausschüttungen – abzugsfähigen Aufwand dar, wenn sie im Rahmen der statutarischen Vorgaben erfolgen und zivilrechtskonform sind.

---

<sup>38</sup> Das ist der Fall, wenn deren Zweck unerreichbar geworden ist und die Stiftung durch eine Änderung der Stiftungsurkunde nicht aufrechterhalten werden kann, oder deren Zweck widerrechtlich oder unsittlich geworden ist; vgl. auch Opel, Diss., S. 189 f.

<sup>39</sup> Vgl. dazu Opel, Diss., S. 189/90.

<sup>40</sup> Opel, Diss., S. 193/94.

## 9.2 Steuerfolgen für die Begünstigten

Der Stifter kann als Letztbegünstigten jede beliebige Person einsetzen. Häufig handelt es sich um vormalige Destinatäre (Begünstigte) oder den Stifter selbst bzw. seine Rechtsnachfolger.

Die Besteuerung der Vermögenszugänge bei den Letztbegünstigten erfolgt nach denselben Regeln, wie sie während der Laufzeit der Stiftung für Stiftungsleistungen Anwendung finden<sup>41</sup>.

---

<sup>41</sup> Vgl. Ziff. 7 und 8.