

---

# Gültigkeit der Familienstiftung – eine Frage für das Zivilgericht<sup>1</sup>

Bemerkungen zum Urteil des Bundesgerichts vom 21. März 2014<sup>2</sup>

## 1 Sachverhalt

### 1.1 Ausgangslage

A mit Wohnsitz im Kanton Neuenburg hat mittels notarieller Urkunde am 16. April 1998 eine Stiftung mit Sitz im Kanton Freiburg errichtet. Die Stiftung bezweckt die Bestreitung der Kosten für Erziehung, Ausbildung, Ausstattung und Krankenhausaufenthalte von Familienmitgliedern. A in seiner Eigenschaft als Gründer oder der Stiftungsrat können die Begünstigten der Stiftung frei bestimmen. Die Stiftung war in den Jahren 2001 bis 2005 weder im Handelsregister<sup>3</sup> noch im Steuerregister des Kantons Freiburg eingetragen.

Im ersten Geschäftsjahr hat die Stiftung von A und von ihm nahestehenden Gesellschaften diverse im Kanton Neuenburg belegene Liegenschaften erworben. Die Liegenschaften sind mit den auf den Liegenschaften lastenden Hypotheken mit Zustimmung der Gläubiger von A bzw. mit Zustimmung der von A gehaltenen Gesellschaften auf Vorschlag der Gläubigerbanken und mit Zustimmung der zweiten Gläubigerversammlung auf die Stiftung übertragen worden. Zwischen 1998 und 2008 sind die Liegenschaften im Kanton Neuenburg nicht besteuert worden.



**Samuel Ramp**

Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte  
Froriep, Zürich

---

### 1.2 Prozessgeschichte

Mit Nachsteuerentscheid vom 28. April 2009 hat das Kantonale Steueramt Neuenburg für die Steuerperioden 2001 bis 2005 die Liegenschaften sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die Kantons- und Gemeindesteuern bei A erfasst und dabei das Eigentum der Stiftung an den Liegenschaften ausser Acht gelassen. Begründet hat die Steuerverwaltung das Vorgehen damit, dass die Stiftung ihren Stiftungszweck nicht beachtet habe.

Mit Einspracheentscheid vom 7. Juli 2009 bestätigte die Rekursinstanz des Kantons Neuenburg den Entscheid des Kantonalen Steueramtes Neuenburg betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern mit der Begründung, dass die Stiftung illegal und damit ungültig sei. Bezüglich der

---

<sup>1</sup> Der Autor dankt lic. iur. OLIVER ARTER, TEP, Rechtsanwalt, Zürich, für die fachliche Diskussion.

<sup>2</sup> BGer 21.3.2014 (2C\_533/2013); der Entscheid ist in der Steuer Revue Nr. 6, S. 453 ff. erschienen. Nachfolgend wird der Einfachheit halber nur noch auf die Erwägungen referenziert.

<sup>3</sup> Familienstiftungen müssen nicht in das Handelsregister eingetragen werden, Art. 52 Abs. 2 ZGB (Anmerkung des Autors). Sie sind jedoch eintragungsfähig, RIEMER HANS MICHAEL, in: Berner Kommentar, Bd. I/3/3, Das Personenrecht, Die juristischen Personen, Die Stiftungen, Systematischer Teil und Art. 80–89<sup>bis</sup> ZGB, Art. 81 N. 89.

direkten Bundessteuer erfolgte die Einsprache jedoch verspätet und wurde deshalb abgewiesen. Das Steuergericht des Kantons Neuenburg hat in der Folge den Einspracheentscheid mit Urteil vom 14. Dezember 2014 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern geschützt.

Gegen dieses Urteil hat A Beschwerde beim Kantonsgericht des Kantons Neuenburg eingelegt. Dieses liess sich die Vorakten sowie die Akten des Strafgerichtes überweisen. Nach einer Audienz und einem Schriftenwechsel hat das Kantonsgericht mit Urteil am 14. Mai 2013 die Beschwerde von A betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern gutgeheissen und an das Kantonale Steueramt Neuenburg zur Neuentscheidung zurückgewiesen. Aus der Buchführung der Stiftung gehe nämlich hervor, dass mit Ausnahme der Immobilienaktivitäten keine Beziehung zwischen der Stiftung und dem Gründer besteht bzw. die Beziehungen zwischen der Stiftung und den Nahestehenden von A lediglich von untergeordneter Bedeutung seien und diese dem Drittvergleich offenbar standhielten. Daraus schliesst das Verwaltungsgericht, dass zwischen A und der Stiftung keine Identität besteht.

Gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts Neuenburg ist die Steuerverwaltung des Kantons Neuenburg mit öffentlich-rechtlicher Beschwerde an das Bundesgericht gelangt mit dem Antrag, das Urteil des Verwaltungsgerichts Neuenburg sei aufzuheben und das Urteil des Steuergerichts zu bestätigen. Die Steuerverwaltung Neuenburg machte die nicht korrekte Feststellung des Sachverhaltes und die Verletzung von Bundesrecht geltend. A schloss auf Abweisung soweit auf die Beschwerde einzutreten sei.

## 2 Erwägungen des Bundesgerichts

### 2.1 Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts

Die Steuerverwaltung Neuenburg rügt in ihrer Beschwerde an das Bundesgericht unter ande-

## Inhaltsverzeichnis

### 1 Sachverhalt

- 1.1 Ausgangslage
- 1.2 Prozessgeschichte

### 2 Erwägungen des Bundesgerichts

- 2.1 Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts
- 2.2 Auslegung von zivilrechtlichen Begriffen im Steuerrecht
- 2.3 Charakter einer Familienstiftung
- 2.4 Zivilrechtliche Nichtigkeit ist massgebend für das Steuerrecht
- 2.5 Vorfrageweise Überprüfung der zivilrechtlichen Nichtigkeit
- 2.6 Beurteilung des konkreten Falls durch das Bundesgericht

### 3 Kommentar

- 3.1 Allgemeine Bemerkungen
- 3.2 Umfang der vorfrageweisen Prüfung
- 3.3 Verfügungsrecht über das Stiftungsvermögen
  - 3.3.1 Verfügungsrecht des Stiftungsrates
  - 3.3.2 Verfügungsrecht des Stifters
- 3.4 Änderungsrecht der Statuten
- 3.5 Auflösungsrecht des Stiftungsrates
- 3.6 Zusammenfassung

rem, dass die Vorinstanz den Sachverhalt nicht richtig festgestellt habe. Insbesondere sei es unterlassen worden festzustellen, dass A in seiner Eigenschaft als Präsident und einziges Mitglied des Stiftungsrates gegenüber Dritten mit Einzelunterschrift zeichne. Dieses Element sei wichtig im Zusammenhang mit der Beurteilung, ob die Stiftung anzuerkennen sei. Dieser Auffassung hat sich das Bundesgericht angeschlossen<sup>4</sup>.

## 2.2 Auslegung von zivilrechtlichen Begriffen im Steuerrecht

Art. 20 StHG beschreibt zwar den Kreis der steuerpflichtigen juristischen Personen, definiert jedoch den Begriff der juristischen Personen nicht. Wenn das Steuerrecht den Begriff der juristischen Personen verwendet, muss man sich deshalb zur Definition des Begriffs für die privaten juristischen Personen auf das Privatrecht abstützen. Daraus schliesst das Bundesgericht, dass eine juristische Person, um als Steuersubjekt zu gelten, rechtsgültig unter Beachtung der privatrechtlichen Vorschriften errichtet worden sein muss<sup>5</sup>.

## 2.3 Charakter einer Familienstiftung

Das Bundesgericht hält zunächst fest, dass die Stiftung ein zivilrechtliches Institut ist, dessen Zweck die Widmung eines Vermögens für ein besonderes Ziel beinhaltet (Art. 80 Abs. 1 ZGB). Diese Legaldefinition legt gemäss Ansicht des Bundesgerichts den Akzent auf die Tatsache, dass das Stiftungsvermögen aus dem Vermögen und der Verfügungsgewalt des Stifters ausscheidet und eine von ihm eigene und unabhängige Rechtspersönlichkeit erlangt. Dieses zentrale Charakteristikum der Stiftung zeigt sich auch bei deren Auflösung und Löschung. Die Auflösung einer Stiftung hat der Gesetzgeber der zuständigen Bundes- oder Kantonalbehörde bzw. dem Zivilgericht vorbehalten<sup>6</sup>. Deshalb kann die Auflösung der Stiftung auch nicht durch einen Beschluss der Stiftungsorgane, des Stifters oder durch die Destinatäre erfolgen, von vorliegend nicht zu vertiefenden Ausnahmen abgesehen.

## 2.4 Zivilrechtliche Nichtigkeit ist massgebend für das Steuerrecht

Gemäss Art. 52 Abs. 3 ZGB können Personenverbindungen und Anstalten mit unsittlichen oder

widerrechtlichen Zwecken das Recht der Persönlichkeit nicht erlangen. Sie sind nichtig. Dies gilt gemäss dem Bundesgericht auch dann, wenn die zwingenden Vorschriften von Art. 80 ZGB nicht befolgt werden und das Vermögen nicht gewidmet wird, sondern in den Händen des Stifters verbleibt<sup>7</sup>.

Das Bundesgericht hält im Weiteren mit Lehre und Rechtsprechung fest, dass das Steuerrecht Stiftungen nicht anerkenne, wenn nicht klar zwischen dem Vermögen der Familienstiftung und dem Vermögen des Stifters unterschieden werden kann bzw. wenn der Stifter so über das Vermögen der Familienstiftung verfügt, als ob es sein eigenes wäre. Die zivilrechtliche Existenz der Stiftungen wurde jedoch nicht in Frage gestellt. Es wurde vielmehr das Rechtskleid der Stiftung beiseite geschoben und für Steuerzwecke als inexistent betrachtet, da die Stiftung in solchen Fällen lediglich dem Zweck der Steuerumgehung gedient habe.

Mit der Lehre ist aber gemäss Auffassung des Bundesgerichts festzuhalten, dass wenn sich der Gründer die gleichen Verfügungsrechte über das Stiftungsvermögen wie über sein eigenes vorbehalten, die Existenz der Stiftung weder den Gläubigern des Gründers noch dem Steueramt entgegen gehalten werden könne, weil die Stiftung bereits zivilrechtlich nichtig sei und deshalb nicht geprüft werden müsse, ob die Voraussetzungen einer Steuerumgehung erfüllt seien<sup>8</sup>.

## 2.5 Vorfrageweise Überprüfung der zivilrechtlichen Nichtigkeit

Gemäss Rechtsprechung können die Steuerbehörden vorfrageweise prüfen, ob eine Stiftung

<sup>4</sup> Erwägung 2.3.

<sup>5</sup> Erwägung 3.

<sup>6</sup> Art. 88f. ZGB.

<sup>7</sup> Erwägung 5.2.

<sup>8</sup> Erwägung 5.3.

<sup>9</sup> Erwägung 5.4.

die zivilrechtlichen Vorgaben erfüllt. Ihre Kognition ist jedoch grundsätzlich auf die Feststellung von offensichtlichen und schweren Mängeln beschränkt, welche zur Nichtigkeit der Stiftung führen. In allen übrigen Fällen ist es am Zivilrichter, über das Schicksal der Stiftung zu entscheiden. Dies gilt insbesondere für die Annahme einer Konversion, welche es gestattet, die Stiftung weiterzuführen. Ohne entsprechendes Urteil eines Zivilgerichts haben die Steuerbehörden von der Existenz der Stiftung auszugehen<sup>9</sup>.

### 2.6 Beurteilung des konkreten Falls durch das Bundesgericht

Die Statuten der Stiftung erlauben es A in seiner Eigenschaft als Stiftungsrat und als Gründer, über das gesamte Vermögen der Stiftung zu verfügen. Der Stifter hat sogar das Recht, Entnahmen aus dem Stiftungsvermögen zu genehmigen (Artikel 4 der Statuten). Er kann auch – mit Ausnahme des Zweckartikels – beliebige formelle und inhaltliche Änderungen oder Ergänzungen der Statuten vornehmen. Schliesslich sieht Artikel 9 der Statuten vor, dass der Stiftungsrat jederzeit die Auflösung der Stiftung unter freier Verwendung des Stiftungsvermögens beschliessen kann.

Aus der Stiftungsurkunde geht weiter hervor, dass der Gründer A zugleich auch Präsident des Stiftungsrates mit Einzelunterschrift ist. A kann somit über das Stiftungsvermögen genau gleich verfügen, wie wenn es sein eigenes Vermögen wäre. Damit hat A nach Ansicht des Bundesgerichts widerrechtlich seine Verfügungsmacht über das Stiftungsvermögen gesichert, was sowohl gegen Artikel 80 Abs. 1 ZGB als auch gegen Artikel 52 Abs. 3 ZGB verstösst. Diese Feststellung kann Gegenstand einer vorfrageweisen Überprüfung sein.

Das Bundesgericht hat weiter geprüft, ob allenfalls die Voraussetzungen der Umwandlung der Stiftung in eine andere juristische Person erfüllt

seien, dies jedoch verneint. Es kommt schliesslich zum Schluss, dass A eine unzulässige Familien-Unterhaltstiftung errichtet habe, was gegen Artikel 335 ZGB verstösst<sup>10</sup>.

Indem das Bundesgericht vorfrageweise die Nichtigkeit der Stiftung festgestellt hat, erübrigen sich auch weitere Ausführungen, ob die Errichtung der Stiftung durch A eine Steuerumgehung darstelle oder nicht<sup>11</sup>.

## 3 Kommentar

### 3.1 Allgemeine Bemerkungen

Als juristische Personen werden unter anderem Stiftungen besteuert<sup>12</sup>. Das Steuerrecht knüpft die Steuerrechtsfähigkeit an die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit der juristischen Person an<sup>13</sup>. Soweit also eine juristische Person privatrechtlichen Bestand hat, wird sie auch steuerrechtlich als solche anerkannt. Das Bundesgericht hat deshalb zu Recht zunächst geprüft, ob die Stiftung zivilrechtlich beachtlich ist. Erst in einem zweiten Schritt würde sich alsdann die Frage stellen, ob die Abschirmwirkung der juristischen Person durchbrochen und durch das Rechtskleid der juristischen Person durchgegriffen wird, um von den ordentlichen Gewinnzuteilungsregelungen abzuweichen (steuerrechtlicher Durchgriff)<sup>14</sup> oder ob die Stiftung als eigenes Steuersubjekt zu besteuern ist.

### 3.2 Umfang der vorfrageweisen Prüfung

Die für die Hauptfrage zuständige Steuerbehörde ist grundsätzlich zur vorfrageweisen Prüfung einer Rechtsfrage aus dem Kompetenzbereich einer anderen Behörde berechtigt (hier: Zivilgericht)<sup>15</sup>. Die Kognition ist jedoch auf die Feststellung von *offensichtlichen und schweren Mängeln*, die zur Nichtigkeit der Stiftung führen, beschränkt<sup>16</sup>. Im vorliegenden Fall kann dies meines Erachtens nur sein, wenn der Stiftungszweck offensichtlich und unzweideutig gegen

Art. 335 Abs. 1 ZGB verstösst bzw. klarerweise eine verpönte Lebensunterhaltsstiftung vorliegt<sup>17</sup>.

Allfällige organisatorische Mängel der Stiftung stellen keinen offensichtlichen und schwerwiegenden Mangel dar, welche zur vorfrageweisen Feststellung der zivilrechtlichen Nichtigkeit der Stiftung durch Steuerbehörden führen kann<sup>18</sup>.

Daher muss die Steuerbehörde schon bei den geringsten Zweifeln die zivilrechtliche Existenz der Stiftung anerkennen, da in einem solchen Fall möglicherweise die Teilnichtigkeit die angemessenere Rechtsfolge darstellt. Die Steuerbehörden haben dann immer noch die Möglichkeit zu prüfen, ob die Voraussetzungen eines steuerrechtlichen Durchgriffs vorliegen<sup>19</sup>.

Nachfolgend werden nun die für den vorliegenden Fall entscheidungswesentlichen Elemente dahingehend geprüft, ob sie zivilrechtlich zulässig sind und ob diese durch die Steuerbehörden beurteilt werden dürfen.

### 3.3 Verfügungsrecht über das Stiftungsvermögen

A ist Gründer und einziger Stiftungsrat der Stiftung mit Einzelunterschrift und kann Entnahmen aus dem Stiftungskapital alleine beschliessen. Das Bundesgericht kommt deshalb zum Schluss, dass A im Ergebnis über das Stiftungsvermögen verfügen könne, wie wenn es sein eigenes wäre, was gegen Artikel 80 Abs. 1 ZGB verstosse und deshalb nichtig sei.

#### 3.3.1 Verfügungsrecht des Stiftungsrates

Zunächst ist festzuhalten, dass der Gründer in aller Regel auch den ersten Stiftungsrat festlegt. Ebenso oft kommt es vor, dass der Gründer selbst Stiftungsrat ist. Es ist weiter zivilrechtlich zulässig, dass der Gründer einziger Stiftungsrat ist. Dass dieser – um die Handlungsfähigkeit der Stiftung zu wahren – wie im vorliegenden Fall auch über Einzelunterschrift verfügt, ergibt sich aus dem Umstand, dass A einziger Stiftungsrat ist. Wenn man zum Schluss kommt, dass der einzige Stiftungsrat nicht mit Einzelunterschrift über das Stiftungsvermögen verfügen darf, fehlt es dafür an einer gesetzlichen Grundlage. Aus dem Gesetzestext von Artikel 80 ZGB ergibt sich dies jedenfalls nicht. Ein Vermögen kann sehr wohl einem bestimmten Zweck gewidmet werden, auch wenn der Stifter und spätere einziger Stiftungsrat über dieses Vermögen mit Einzelunterschrift verfügen kann. Eine latente Missbrauchsmöglichkeit wandelt sich nicht schon dann in eine konkrete Missbrauchsabsicht, wenn der einzige Stiftungsrat mit Einzelunterschrift über das Stiftungsvermögen verfügen und Entnahmen beschliessen kann.

Eine solche zivilrechtliche Gestaltung betrifft überdies eine Organisationsfrage, die nicht Gegenstand einer vorfrageweisen Überprüfung durch die Steuerbehörde sein kann<sup>20</sup>. Die Steuerbehörden müssten – wenn dies der einzige Man-

<sup>10</sup> Erwägung 6.1.

<sup>11</sup> Erwägung 6.2.

<sup>12</sup> Art. 20 Abs. 1 StGH; Art. 49 Abs. 1 lit. b DBG.

<sup>13</sup> MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Auflage, Zürich 2012, § 18 N. 10.

<sup>14</sup> Markus REICH, a.a.O., § 18 N. 10 ff.; vom Durchgriff im Steuerrecht ist jener im Gesellschaftsrecht abzugrenzen. Die Durchgriffsvoraussetzungen sind nicht identisch und gesondert zu prüfen, MARLENE KOBIERSKI, Der Durchgriff im Gesellschafts- und Steuerrecht, Bern 2012, § 12 I.

<sup>15</sup> ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Auflage, Zürich 2010, N 61; BGer 22.4.2005 (2A.668/2004). Bestätigung in Erwägung 5.4.

<sup>16</sup> Erwägung 5.4. BGer 22.4.2005 (2A.668/2004).

<sup>17</sup> BGE 71 II 86 ff.; HAROLD GRÜNINGER, Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, Art. 335 N 13.

<sup>18</sup> BGer 22.4.2005 (2A.668/2004) E. 3.4.2.; Art. 83d ZGB ist auf Familienstiftungen nicht anwendbar.

<sup>19</sup> Siehe oben Ziffer 3.1.

<sup>20</sup> Siehe oben Ziffer 3.2.

gel wäre – die Stiftung als Rechtssubjekt anerkennen und den Zivilrichter über die Gültigkeit entscheiden lassen.

### 3.3.2 Verfügungsrecht des StifTERS

Anders verhält es sich jedoch, wenn sich der Gründer der Familienstiftung – wie im vorliegenden Fall – in den Statuten das Recht vorbehält, in seiner Eigenschaft als Gründer (und nicht als Stiftungsrat) über Entnahmen von Stiftungsmitteln zu entscheiden. In einem solchen Fall fehlt es beim Stifter offensichtlich am Willen, sich von Vermögenswerten zu trennen und in eine Familienstiftung einzubringen. Der Stiftungszweck ist damit nicht gegeben. Daraus folgt, dass die Stiftung nichtig ist.

Dabei handelt es sich um einen schweren und aus den Statuten leicht erkennbaren Mangel, der auch von den Steuerbehörden vorfrageweise überprüft werden kann<sup>21</sup>. Das Bundesgericht ist deshalb in diesem Punkt zu Recht von einer nichtigen Stiftung ausgegangen.

### 3.4 Änderungsrecht der Statuten

A hat sich das Recht vorbehalten, abgesehen vom Zweckartikel (Artikel 3), die Statuten beliebig mittels Sonderregelungen oder anderen Willensäußerungen abzuändern.

Nach der Entstehung der Stiftung kann der Stifter die Stiftung nicht mehr frei abändern<sup>22</sup>. Die Stiftungsurkunde ist das Fundament der Stiftung und wird deshalb nach der Errichtung der Stiftung grundsätzlich unabänderbar. Insbesondere sind Änderungen oder Ergänzungen der Stiftungsurkunde nach Errichtung der Stiftung grundsätzlich unzulässig<sup>23</sup>.

Das Änderungsrecht, welches sich A vorbehalten hat, ist somit zivilrechtlich unzulässig. Es geht vorliegend um die Frage, ob und allenfalls auf welchem Weg die Statuten der Stiftung geändert werden können. Mithin handelt es sich um eine Organisationsfrage, welche nicht Gegenstand der vorfrageweisen Prüfung durch

eine Steuerbehörde sein kann<sup>24</sup>. Vielmehr hätte der Zivilrichter auch mit Blick auf die Begünstigten der Stiftung zu prüfen, ob nicht eine Teilnichtigkeit der besagten Statutenbestimmung, welche das Änderungsrecht enthält, die angemessenere Rechtsfolge wäre. Die Annahme einer Konversion ist vorliegend wohl ausgeschlossen und würde kaum zu einem sachgerechten Ergebnis führen<sup>25</sup>.

### 3.5 Auflösungsrecht des Stiftungsrates

Gemäss den Statuten hat der Stiftungsrat das Recht, die Stiftung jederzeit aufzulösen und über die weitere Verwendung des Stiftungsvermögens frei zu entscheiden.

Stiftungen sind grundsätzlich auf Dauer angelegte juristische Personen und deren Auflösung kann nur innerhalb der Schranken von Artikel 88 ZBG erfolgen. Entsprechend ist es unzulässig, dass der Stifter sich oder einem Organ der Stiftung – z.B. dem Stiftungsrat – ein freies Auflösungsrecht einräumt<sup>26</sup>. Sieht der Stifter ein Auflösungsrecht vor, wäre dieses zumindest an objektiv bestimmte oder bestimmbare Bedingungen zu knüpfen, die überdies Teil der Statuten sein müssen<sup>27</sup>.

Als Rechtsfolge wäre wohl wiederum die Teilnichtigkeit der entsprechenden Bestimmung die sachgerechte Lösung<sup>28</sup>. Auf jeden Fall handelt es sich beim Auflösungsrecht wiederum um eine Organisationsfrage, welche nicht Gegenstand der vorfrageweisen Prüfung durch eine Steuerbehörde sein kann, sondern durch den Zivilrichter zu klären ist<sup>29</sup>.

### 3.6 Zusammenfassung

Der Entscheid des Bundesgerichts, die Familienstiftung in diesem krassen Fall nicht als Rechtssubjekt anzuerkennen, ist richtig. Die Analyse der Begründung zeigt jedoch auch, dass zahlreiche vom Bundesgericht angeführte Gründe einer vorfrageweisen Überprüfung durch Steuer-

behörden bzw. diesen nachgelagerten Rechtsmittelinstanzen aufgrund der eingeschränkten Kognition nicht zugänglich sind. Fragen zum Änderungsrecht der Statuten, zum Auflösungsrecht oder auch Teilaspekte des Verfügungsrechts über das Stiftungsvermögen hat allein das Zivilgericht zu klären.

Die Steuerbehörden haben sich im Gegenzug grösste Zurückhaltung aufzuerlegen, wenn es

darum geht, vorfrageweise die zivilrechtliche Nichtigkeit einer Familienstiftung festzustellen. Abgesehen von krassen Fällen sollten die Steuerbehörden deshalb von der zivilrechtlichen Existenz einer Familienstiftung ausgehen und gegebenenfalls prüfen, ob die Voraussetzungen eines steuerrechtlichen Durchgriffs gegeben sind.

<sup>21</sup> Siehe oben Ziffer 3.2.

<sup>22</sup> BGer 1.6.2005 (5A.37/2004), E. 3.1.

<sup>23</sup> OLIVER ARTER, Die Schweizerische Familienstiftung, in: Entwicklungen im Gesellschaftsrecht VII, Bern 2012, Ziffer 10.3.1.

<sup>24</sup> Siehe oben Ziffer 3.2.

<sup>25</sup> Eine Konversion ist zulässig, wenn anzunehmen ist, dass der Stifter bei Kenntnis der Nichtigkeit ein anderes

Rechtsgeschäft mit ähnlichem Zweck und Erfolg eingegangen wäre (BGE 93 II 439, E. 5).

<sup>26</sup> OLIVER ARTER, a.a.O., Ziffer 10.2.1.

<sup>27</sup> Ob ein solches Aufhebungsrecht zulässig ist, ist in der Lehre umstritten (vgl. dazu OLIVER ARTER, a.a.O., Ziffer jedoch 10.2.5).

<sup>28</sup> Vgl. oben Ziffer 3.4.

<sup>29</sup> Vgl. oben Ziffer 3.2.