

werden (*in maiore minus* im Verhältnis zum neuen Art. 88 Abs. 3 ZGB).

Auch bezüglich Zweckänderungen lassen im Übrigen meine langjährigen Erfahrungen nicht auf ein «ehrliches» Bedürfnis nach einem derartigen, freien Abänderungsrecht schliessen. Wer eine Kunststiftung errichtet hat, hat später nicht plötzlich das Bedürfnis, stattdessen eine medizinische Stiftung zu haben! Im Übrigen ist eine Stiftung (samt Zweckumschreibung) keineswegs ein so «starres» Gebilde, wie es – fast stereotyp – immer wieder gesagt wird<sup>18</sup>, vielmehr lässt das schweizerische Stiftungsrecht auch ziemlich weitmaschige Zweckumschreibungen, ja auch kumulative und selbst alternative Zwecke, zu<sup>19</sup>, und kann sich einmal eine Stiftung wirklich nicht richtig positionieren, so bleibt immer noch die Möglichkeit einer behördlichen Zweckänderung i.S.v. Art. 86 ZGB (welche Bestimmung schon seit längerem durchaus nicht mehr kleinlich gehandhabt wird).

<sup>18</sup> So auch zit. Bericht WAK-SR S. 53.

<sup>19</sup> Vgl. im Einzelnen in meinem Stiftungskommentar, N 36 ff. zu Art. 80 ZGB.

## Mæcenas ante portas? – Die steuerliche Behandlung von privatrechtlichen Stiftungen gemäss der Parlamentarischen Initiative Schiesser

Prof. Dr. THOMAS KOLLER\* (Universität Bern)

«Geben Sie den Mäzenen eine Chance!»<sup>1</sup>

### I. Einleitung

Den Stiftungen kommt in der Schweiz – ebenso wie in vielen andern Ländern auch<sup>2</sup> – eine grosse Bedeutung zu. Zahlreiche Zeitungsberichte in den letzten Jahren – so etwa im Zusammenhang mit der Stiftung, die das grosse Reiseunternehmen Kuoni beherrscht – haben dies selbst dem Laien drastisch vor Augen geführt. Neben den *Personalvorsorgestiftungen*<sup>3</sup> und den *Stiftungen mit wirtschaftlichem Zweck* (Unternehmens- und Holdingstiftungen)<sup>4</sup> sind es vor allem *gemeinnützige Stiftungen*, die in unserem Land weit verbreitet sind und eine breite Tätigkeit im Interesse der Allgemeinheit entfalten. In Stiftungen ist insgesamt ein namhafter Teil des schweizerischen Volksvermögens gebunden<sup>5</sup>. Wirtschaftspolitisch ist die

\* Meiner Assistentin Frau lic. iur. Christa Kissling danke ich herzlich für die konstruktiv-kritische Durchsicht meines Textes.  
Das Manuskript wurde am 28.6.2002 abgeschlossen.

<sup>1</sup> Votum von Ständerat Franz Wicki, Berichterstatter der ständerätlichen Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK-SR) über die Parlamentarische Initiative Schiesser, an der Ständeratssitzung vom 8.6.2001 (Amtl.Bull. SR 2001 S. 260).

<sup>2</sup> Siehe dazu als Bsp. nur etwa die Beiträge zum Stiftungsrecht aus verschiedenen Ländern in: *Stiftungsrecht in Europa*, hrsg. von Klaus J. Hopt und Dieter Reuter, Köln etc. 2001.

<sup>3</sup> Vgl. dazu den Beitrag von HERMANN WALSER in diesem Band.

<sup>4</sup> Vgl. dazu den Beitrag von KURT SCHWEIZER in diesem Band.

<sup>5</sup> Siehe dazu z.B. LUCIANO FERRARI, *Wollen wir liechtensteinische Verhältnisse?*, Tages-Anzeiger vom 2. Mai 2002, S. 11 (u.a. mit Aussagen von HANS MICHAEL RIEMER), der eine Schätzung von rund 10 Milliarden Franken Vermögen in gemeinnützigen Stiftungen (und von rund 300 Milliarden Franken Vermögen in Vorsorgestiftungen) erwähnt, sowie das Votum von Ständerat Wicki vom 8.6.2001 (Amtl.Bull. SR 2001 S. 260), der von mehreren Tausend gemeinnützigen Stiftungen spricht, welche Vermögenswerte im Umfang von insgesamt mehreren Milliarden Franken verwalten würden.

Bindung von so viel Vermögen zu toter Hand nicht ganz unproblematisch, wie insbesondere die in der Presse in letzter Zeit breitgeschlagenen Fälle gezeigt haben. Von da her gesehen bestünde im Grunde Anlass, die rechtlichen Rahmenbedingungen für die Stiftungserrichtung restriktiver zu fassen<sup>6</sup>. Im Gegenzug wird in der politischen Diskussion allerdings verschiedentlich die These vertreten, der Staat müsse heute im Zeitalter der Finanzknappheit und der politischen «Verteilkämpfe» zunehmend die Erfüllung bestimmter Aufgaben an Private abtreten, und *ein* Mittel, um dieses Ziel zu erreichen, bestehe darin, vermehrt Anreize zur Gründung von gemeinnützigen Stiftungen zu schaffen, welche solche Aufgaben (z.B. Gewährung von Stipendien und Studiendarlehen etc.) übernehmen könnten<sup>7</sup>.

Am 14. Dezember 2000 hat Ständerat Fritz Schiesser eine Parlamentarische Initiative in Form des ausgearbeiteten Entwurfs eingereicht, mit der das Stiftungsrecht des ZGB sowie die einschlägigen Bestimmungen des Steuerrechts geändert werden sollen (im Folgenden: Initiative Schiesser)<sup>8</sup>. Im Wesentlichen geht es dem Initianten dabei darum, das Stiftungsrecht sowohl auf zivilrechtlicher als auch auf steuerrechtlicher Ebene so auszugestalten, dass es für vermögende Personen attraktiver wird, einen Teil ihres Vermögens für Aufga-

<sup>6</sup> Das Verhältnis der Rechtsordnung zu den Stiftungen war im Verlauf der Geschichte stetem Wandel unterworfen. So folgte z.B. der Stiftungsfreundlichkeit des Mittelalters die Stiftungsskepsis der Aufklärung und des Liberalismus (vgl. dazu den Überblick bei REINER SCHULZE, Die Gegenwart des Vergangenen – Zu Stand und Aufgaben der Stiftungsrechtsgeschichte, in: Stiftungsrecht in Europa, hrsg. von Klaus J. Hopt und Dieter Reuter, Köln etc. 2001, S. 55 ff., m.z.Hw.), während das 20. Jahrhundert wohl eher wieder von einem Aufschwung des Stiftungsgedankens geprägt war.

<sup>7</sup> Diese Diskussion wurde auch etwa in Deutschland im Zusammenhang mit der Reform des Stiftungssteuerrechts geführt (vgl. dazu statt aller etwa W. RAINER WALZ, Stiftungsreform in Deutschland: Stiftungssteuerrecht, in: Stiftungsrecht in Europa, hrsg. von Klaus J. Hopt und Dieter Reuter, Köln etc. 2001, S. 197 ff.). Stichworte dazu waren etwa «Rückzug des Staates, das Anwachsen der privaten Vermögen und die Hoffnung auf sozialen Kitt» (WALZ, a.a.O., S. 199 Anm. 12).

WALZ macht in diesem Zusammenhang insbesondere auch darauf aufmerksam, dass in Deutschland die Finanzkraft der Kirchen bis zum Jahr 2005 voraussichtlich real um etwa 20% zurückgehen werde und dass daher die Kirchen in naher Zukunft viele Aufgaben nicht mehr werden wahrnehmen können, die sie heute erfüllen. Da der Staat über zu wenig Mittel verfüge, um die entsprechende Aufgabenlast zu übernehmen, müssten in verstärktem Masse gemeinnützige Stiftungen einspringen (a.a.O., S. 200).

<sup>8</sup> Der Text des ausgearbeiteten Entwurfs und die Begründung von Ständerat Schiesser sind (zusammen mit dem Bericht der WAK-SR) abrufbar unter [http://www.parlament.ch/afs/data/d/bericht/2000/d\\_bericht\\_s\\_k23\\_0\\_20000461\\_01.htm](http://www.parlament.ch/afs/data/d/bericht/2000/d_bericht_s_k23_0_20000461_01.htm); die Begründung von Ständerat Schiesser und der Bericht der WAK-SR (ohne Text des ausgearbeiteten Entwurfs) sind im Weiteren im Amtl.Bull. SR 2001 (Beilagen) S. 52 ff. abgedruckt.

ben im allgemeinen Interesse zur Verfügung zu stellen<sup>9</sup>. Das private Mäzenatentum sei in der Schweiz, verglichen etwa mit den Vereinigten Staaten, noch unterentwickelt<sup>10</sup>. Viele Eigentümer von in der Vergangenheit angehäuften grossen Vermögen wären bereit, beträchtliche Teile davon zur Erfüllung von Aufgaben in Erziehung, Bildung, Forschung, Wissenschaft, Kultur usw. in geeigneter Form zur Verfügung zu stellen; Voraussetzung dafür sei allerdings ein modernes Stiftungs- und Steuerrecht<sup>11</sup>. Die ständerätliche Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK-SR) hat die Stossrichtung dieser Initiative ausdrücklich unterstützt<sup>12</sup>.

Den steuerrechtlichen Reformvorschlägen kommt bei der Initiative Schiesser eine grosse Bedeutung zu<sup>13</sup>. Im Rahmen dieser Darstellung geht es daher darum, die Initiative unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten kritisch zu analysieren (unten Ziff. III). Zu diesem Zweck müssen zunächst allerdings die Grundsätze der Stiftungsbesteuerung im geltenden Recht skizziert werden (nachstehende Ziff. II).

Vorab ist noch *deutlich darauf hinzuweisen*, dass sich die nachfolgenden Ausführungen zur Initiative Schiesser *auf den Wortlaut des am 14. Dezember 2000 eingereichten ausgearbeiteten Entwurfs beziehen*<sup>14</sup>. Dies ist deshalb von besonderer Wichtigkeit, weil in der Subkommission der WAK-SR dem Vernehmen nach Änderungsanträge vorliegen<sup>15</sup>, deren Inhalt per Ende Juni 2002 für die Öffentlichkeit (und somit auch für diese Publikation) noch nicht zugänglich ist. Das

<sup>9</sup> So die Ausführungen des Berichterstatters Ständerat Wicki in der Ständeratssitzung vom 8.6.2001 (Amtl.Bull. SR 2001 S. 260), entsprechend den Erwägungen der WAK-SR in ihrem Bericht vom 3.5.2001 (Amtl.Bull. SR 2001 [Beilagen] S. 53).

<sup>10</sup> Ständerat Wicki in der Ständeratssitzung vom 8.6.2001 (Amtl.Bull. SR 2001 S. 260); siehe auch die Erwägungen im Bericht der WAK-SR vom 3.5.2001 (Amtl.Bull. SR 2001 [Bericht] S. 53).

<sup>11</sup> Begründung von Ständerat Schiesser (Amtl.Bull. SR 2001 [Beilagen] S. 52); siehe auch die Erwägungen der WAK-SR vom 3.5.2001 (Amtl.Bull. SR 2001 [Beilagen] S. 53).

<sup>12</sup> Bericht der WAK-SR vom 3.5.2001 (Amtl.Bull. SR 2001 [Beilagen] S. 53).

<sup>13</sup> Bei Stiftungen spielen neben den zivilrechtlichen Bestimmungen offenkundig die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen eine erhebliche Rolle. WALZ (Fn. 7), S. 197, hat daher zu Recht festgehalten, dass beide Rechtsgebiete im Auge haben muss, wer stiftungswillige Personen berät.

<sup>14</sup> Zum Text siehe die Fundstellenangabe vorne unter Fn. 8.

<sup>15</sup> Ständerat Schiesser hat in der Begründung seiner Parlamentarischen Initiative darauf hingewiesen, dass eine definitive Vorlage vom eingereichten ausgearbeiteten Entwurf, der dem Gesetzgeber sehr viel Spielraum lasse, abweichen kann, jedoch dessen Grundgedanken Rechnung tragen müsste (Amtl.Bull. SR [Beilagen] S. 52). Die WAK-SR hat in ihrem Bericht vom 3.5.2001 (Amtl.Bull. SR [Beilagen] S. 53 f.) auf diese Möglichkeit, nötigenfalls einen Gegenentwurf auszuarbeiten, hingewiesen.

Geschäft soll gemäss den derzeit erhältlichen Informationen voraussichtlich im Herbst 2002 von der WAK-SR wieder behandelt werden.

## II. Stiftungen und Steuern im geltenden Recht

Die Grundsätze der Stiftungsbesteuerung im geltenden schweizerischen Steuerrecht sind in der Literatur schon mehrfach dargestellt worden<sup>16</sup>. Im Folgenden soll nur ein kurzer Überblick gegeben werden.

### 1. Die steuerliche Behandlung der Stiftungen

#### a) Die Grundzüge der Stiftungsbesteuerung

Stiftungen bilden im schweizerischen Steuerrecht grundsätzlich eigenständige Steuersubjekte. Eine Ausnahme gilt bloss im Falle einer so genannten Steuerumgehung<sup>17</sup> sowie wenn die Stiftung wegen unzulässigen Stiftungszweckes<sup>18</sup> von Anfang an zivilrechtlich nicht rechtsgültig entstanden ist. Stiftungen haben, soweit sie nicht die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung erfüllen, sowohl auf *kantonalen Ebene* auf ihrem *Kapital* und dem *erwirtschafteten Gewinn* sowie auf *Bundesebene* bloss auf dem *Gewinn* Steuern zu entrichten. Gegenstand der Gewinnsteuer ist dabei der *Reingewinn*<sup>19</sup>, Gegenstand der Kapitalsteuer das *Eigenkapital*<sup>20</sup> (wobei bei Stiftungen das steuerbare Eigenkapital aus dem Reinvermögen besteht, wie es nach den Bestimmungen für die natürlichen Personen berechnet

<sup>16</sup> Siehe dazu neben den steuerrechtlichen Standardwerken (Kommentare und Lehrbücher) z.B. FRANK BRAUN, Die steuerpflichtige und gemeinnützige Stiftung aus der Betrachtung zweier Rechtsordnungen, Basel/Genf/München 2000 (zugl. Diss. Basel 1999); HANS WIPFLI, Besteuerung der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen, Nach den Bundesgesetzen (DBG und StHG) und den kantonalen Steuerordnungen unter besonderer Berücksichtigung der privat- und öffentlichrechtlichen Grundlagen, Muri b. Bern 2001 (zugl. Diss. Basel 2001); THOMAS KOLLER, Stiftungen und Steuern, in: Die Stiftung in der juristischen und wirtschaftlichen Praxis, hrsg. von Hans Michael Riemer, Zürich 2001, S. 39 ff.

<sup>17</sup> Diesfalls werden Einkommen und Vermögen weiterhin dem Stifter zugerechnet (vgl. als frühes Bsp. bereits etwa BGE 55 I 373 ff.; weitere Nachweise bei THOMAS KOLLER, Privatrecht und Steuerrecht, Eine Grundlagenstudie zur Interdependenz zweier Rechtsgebiete, Bern 1993, S. 305 Anm. 236).

<sup>18</sup> Art. 52 Abs. 3 ZGB.

<sup>19</sup> Art. 57 DBG; Art. 24 Abs. 1 StHG.

<sup>20</sup> Art. 29 Abs. 1 StHG.

wird<sup>21</sup>). Einlagen in das Stiftungsvermögen – d.h. Zuwendungen des Stifters oder Dritter – werden bei der Ermittlung des steuerbaren Gewinns nicht mitberücksichtigt<sup>22</sup>. Auf Bundesebene beträgt der – gegenüber Kapitalgesellschaften und Genossenschaften reduzierte – Steuersatz 4,25% des Reingewinns; Gewinne unter Fr. 5000.– werden nicht besteuert<sup>23</sup>. Den Kantonen ist es anheim gestellt, den Besteuerungssatz für Stiftungen selbst festzusetzen<sup>24</sup>.

Im Weiteren unterliegen Stiftungen, soweit sie nicht wegen Gemeinnützigkeit steuerbefreit sind, in der Regel den *kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuern*<sup>25</sup>, d.h. bei der Stiftungerrichtung von Todes wegen sowie bei letztwilligen Zuwendungen an Stiftungen fallen die normalen Erbschaftssteuern an, während bei der Stiftungerrichtung zu Lebzeiten des Stifters sowie bei lebzeitigen unentgeltlichen Zuwendungen Schenkungssteuern zu entrichten sind<sup>26</sup>.

#### b) Die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit<sup>27</sup>

Juristische Personen, so auch Stiftungen, sind von der Gewinn- und im kantonalen Steuerrecht auch von der Kapitalsteuerpflicht befreit, wenn sie *gemeinnützige Zwecke* verfolgen, soweit der Gewinn (und das Kapital) *ausschliesslich und unwiderruflich* diesen Zwecken gewidmet ist. Unternehmerische Zwecke gelten dabei grundsätzlich nicht als gemeinnützig, wohl aber der Erwerb und die Verwaltung von wesentlichen Kapitalbeteiligungen an Unternehmen, wenn das Interesse an der Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet ist und keine geschäftsleitenden

<sup>21</sup> Art. 29 Abs. 2 lit. c StHG.

<sup>22</sup> Art. 66 Abs. 1 DBG; Art. 26 Abs. 1 StHG.

<sup>23</sup> Art. 71 DBG.

<sup>24</sup> Vgl. zur Tarifautonomie der Kantone im Steuerrecht auch nach der Steuerharmonisierung Art. 129 Abs. 2 BV und Art. 1 Abs. 3 StHG.

<sup>25</sup> Da die Erbschafts- und Schenkungssteuern anders als die Gewinn- und Kapitalsteuern bundesrechtlich nicht harmonisiert sind, sind die Kantone in der Ausgestaltung dieser Steuern – selbstverständlich unter Beachtung verfassungsmässiger Prinzipien – grundsätzlich frei. Es steht auch in ihrem Belieben, ob sie überhaupt solche Steuern erheben wollen oder nicht.

<sup>26</sup> Im Allgemeinen unterliegen Zuwendungen an Stiftungen im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht dem Maximalsatz (vgl. dazu als Bsp. etwa Art. 19 Abs. 1 lit. d des Bernischen Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer [ESchG BE] vom 23.11.1999, i.K. seit dem 1.1.2001 [BSG 662.1]).

<sup>27</sup> Steuerbefreit sind auch Stiftungen, die öffentliche Zwecke verfolgen (vgl. dazu etwa TH. KOLLER, Stiftungen und Steuern [Fn. 16], S. 83 ff.). Die praktische Bedeutung dieser Fälle ist allerdings deutlich geringer als die Fälle von gemeinnützigen Stiftungen, weshalb bei dieser kurzen Übersicht nicht auf die Problematik der Verfolgung öffentlicher Zwecke eingegangen wird.

Tätigkeiten ausgeübt werden<sup>28</sup>. Zuwendungen an solche gemeinnützige Stiftungen unterliegen im Allgemeinen auch keiner kantonalen Erbschafts- oder Schenkungssteuer<sup>29</sup>. Diese Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit bildet den Kernpunkt des Stiftungsbesteuerungsrechts, werden doch die meisten Stiftungen errichtet, um – jedenfalls aus der Sicht des Stifters – gemeinnützige Zwecke zu verfolgen.

Die gewinnsteuerrechtliche Bedeutung des skizzierten (sehr offenen) Begriffs der Gemeinnützigkeit ist konkretisierungsbedürftig. Zu diesem Zweck hat die Eidg. Steuerverwaltung mit Wirkung für das Bundessteuerrecht<sup>30</sup> am 8. Juli 1994 das Kreisschreiben (KS) Nr. 12 über die Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, erlassen<sup>31</sup>. Dieses Kreisschreiben hat zwar nur Richtlinien-Charakter für die Vollzugsbehörden und ist für die Steuerjustizinstanzen nicht verbindlich. Nichtsdestotrotz kommt ihm aber faktisch eine wichtige Präjudizwirkung zu; zudem gibt es im Wesentlichen die langjährige Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Gemeinnützigkeitsbegriff wieder, soweit sie nicht durch Änderungen der gesetzlichen Grundlagen mit dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) überholt ist.

Damit eine Stiftung Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit in Anspruch nehmen kann, müssen gemäss diesem Kreisschreiben bestimmte *allgemeine Voraussetzungen* erfüllt sein (nachfolgend lit. aa); zudem muss die Stiftung im *Allgemeininteresse* tätig sein (lit. bb) und *uneigennützig* handeln (lit. cc)<sup>32</sup>.

<sup>28</sup> Art. 56 lit. g DBG; Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG.

Auch im Mehrwertsteuerrecht spielt der Begriff der Gemeinnützigkeit eine (wenn auch gegenüber dem Gewinn- und Kapitalsteuerrecht deutlich weniger wichtige) Rolle, werden doch gewisse Umsätze gemeinnütziger Organisationen von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen (vgl. dazu etwa TH. KOLLER, *Stiftungen und Steuern* [Fn. 16], S. 93/94, sowie neuerdings ASA 70 S. 589 ff. [BGE vom 15.5.2000, 2A.555/1999] betr. Art. 18 Ziff. 8 MWSTG).

<sup>29</sup> Vgl. dazu als Bsp. Art. 6 ESchG BE. Da das Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht bundesrechtlich nicht harmonisiert ist, richtet sich der Begriff der Gemeinnützigkeit hier grundsätzlich nach dem massgebenden kantonalen Recht. Meist knüpfen indessen die kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetze an den gewinnsteuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsbegriff an (so etwa im bernischen Recht).

<sup>30</sup> Da Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG praktisch gleich lautet wie Art. 56 lit. g DBG, hat dieses Kreisschreiben aber selbstredend auch Reflexwirkungen auf das kantonale Steuerrecht.

<sup>31</sup> Publiziert z.B. in ASA 63 S. 130 ff. Vgl. zu diesem Kreisschreiben einlässlich etwa TH. KOLLER, *Stiftungen und Steuern* (Fn. 16), S. 59 ff.

<sup>32</sup> Im Wesentlichen dieselben Kriterien für den Gemeinnützigkeitsbegriff gelten im Mehrwertsteuerrecht, soweit dort eine Befreiung von der (i.d.R. objektiven) Steuer-

aa) In den Genuss der Steuerbefreiung können Stiftungen kommen, die in der Schweiz ihren Sitz haben oder in der Schweiz aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit der Steuerpflicht unterliegen (würden). Steuerbefreit ist nur der Gewinn (und bei den kantonalen Steuern zusätzlich das Kapital), der (bzw. das) *ausschliesslich* und *unwiderruflich gemeinnützigen* Zwecken gewidmet ist. D.h. ein Rückfall der entsprechenden Mittel an den Stifter muss für immer ausgeschlossen sein und bei Auflösung der juristischen Person hat das Vermögen deshalb an eine andere steuerbefreite Körperschaft mit ähnlicher Zwecksetzung zu fallen, was durch eine entsprechende unabänderliche Bestimmung im Gründungsstatut festzuhalten ist<sup>33</sup>. Zudem muss der gemeinnützige Zweck auch *tatsächlich verfolgt* werden; die blossе statutarische Widmung von Vermögen zu gemeinnützigen Zwecken genügt nicht<sup>34</sup>.

bb) Das objektive Kriterium des Allgemeininteresses ist erfüllt, wenn die Stiftung mit dem Einsatz ihres Vermögens *zum allgemeinen Besten Opfer erbringt*, d.h. wenn sie nach der *jeweils massgebenden Volksauffassung* das Gemeinwohl fördert (z.B. durch soziale Fürsorge, Förderung von Kunst, Wissenschaft oder Unterricht, der Menschenrechte, des Heimat-, Natur- und Tierschutzes sowie der Entwicklungshilfe)<sup>35</sup>.

cc) Darüber hinaus muss auch dem subjektiven Kriterium der Uneigennützigkeit Beachtung geschenkt werden. Gemeinnützigkeit setzt voraus, dass die Stiftung aus *selbstlosen, altruistischen Motiven* handelt und dass eigene Interessen der juristischen Personen selbst sowie der hinter ihr stehenden Personen (z.B. des Stifters oder der Mitglieder des Stiftungsrates) hintangestellt werden. Daher können

pflicht wegen Gemeinnützigkeit vorgesehen ist (vgl. dazu etwa Ziff. 4.4 der Branchenbroschüre Nr. 20 «Gesundheitswesen» [Nr. 610.540-20] sowie Ziff. 10.1 der Branchenbroschüre Nr. 21 «Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen» [Nr. 610.540-21]).

<sup>33</sup> Siehe zu Letzterem KS Nr. 12 Ziff. II/2/c.

Auch im Mehrwertsteuerrecht kommt der Dauerhaftigkeit der Zweckbindung eine grosse Bedeutung zu (vgl. dazu etwa Ziff. 4.4 lit. b Subziff. 3. der Branchenbroschüre Nr. 20 [Fn. 32] sowie Ziff. 10.1.3 Subziff. 2 der Branchenbroschüre Nr. 21 [Fn. 32]). Das Bundesgericht hat diese Auffassung der Eidg. Steuerverwaltung (noch unter der Herrschaft der in den Jahren 1995 bis 2000 geltenden MWSTV) ausdrücklich als bundesrechtskonform bezeichnet und insbesondere den Einwand verworfen, von einer Stiftung die Unwiderruflichkeit der Zweckbindung in den Statuten zu verlangen, sei purer Formalismus (ASA 70 S. 589 ff., spez. S. 592/593 E. 3b; BGE vom 15.5.2000, 2A.555/1999).

<sup>34</sup> KS Nr. 12 Ziff. II/2/d; BGE 120 Ib 374 ff., m.w.Nw.

<sup>35</sup> KS Nr. 12 Ziff. II/3/a; vgl. als interessantes Bsp. etwa BGE 113 Ib 7 ff. (Welttheatergesellschaft Einsiedeln).

Stiftungen (oder andere juristische Personen wie z.B. Genossenschaften<sup>36</sup>), die *Selbsthilfzwecke* verfolgen, nicht in den Genuss der Steuerbefreiung kommen. Der Destinatärkreis muss grundsätzlich offen sein<sup>37</sup>. Ebenso dürfen der Stifter selbst und ihm nahe stehende Personen nicht in den Genuss von Leistungen der Stiftung kommen<sup>38</sup>. Gemeinnützigkeitsschädlich sind schliesslich auch Erwerbszwecke. Immerhin schliesst nicht jede *Erwerbstätigkeit* die Steuerbefreiung aus; diese darf aber nicht den eigentlichen Zweck der Institution bilden, sondern höchstens Mittel zum Zweck sein und muss im Verhältnis zur altruistischen Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung sein<sup>39</sup>.

Eine *wichtige Ausnahme von der Steuerbefreiung* besteht bei der *Grundstückgewinnsteuer*. Diese haben die Kantone in jedem Fall auch von ansonsten steuerbefreiten juristischen Personen zu erheben<sup>40</sup>. Verkauft also eine wegen Gemeinnützigkeit an sich von der (gewöhnlichen) Gewinnsteuer befreite Stiftung eine Liegenschaft mit Gewinn, so unterliegt dieser Veräusserungsgewinn der Steuer<sup>41</sup>.

## 2. Die einkommens- bzw. gewinnsteuerrechtliche Behandlung von Zuwendungen an Stiftungen beim Zuwendenden

*Natürliche Personen* können freiwillige Zuwendungen an Stiftungen mit Sitz in der Schweiz<sup>42</sup>, die im Hinblick auf ausschliesslich gemeinnützige Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind, grundsätzlich von den steuerbaren Einkünften in Abzug bringen. Bei der direkten Bundessteuer müssen diese Zuwendungen allerdings mindestens Fr. 100.– erreichen und dürfen 10% der um die Aufwendun-

<sup>36</sup> Vgl. dazu als Bsp. etwa BGE 114 Ib 277 ff.

<sup>37</sup> KS Nr. 12 Ziff. II/3/a.

<sup>38</sup> Vgl. dazu etwa TH. KOLLER, Stiftungen und Steuern (Fn. 16), S. 74/75, sowie ASA 58 S. 39 ff. (wobei es dort allerdings um die – zu Recht verweigerte – Steuerbefreiung einer Personalfürsorgestiftung ging, deren einziger Destinatär auf unabsehbare Zeit bloss der Alleinaktionär der ihr «vorsorgerechtlich» angeschlossenen AG war).

<sup>39</sup> KS Nr. 12 Ziff. II/3/b.

<sup>40</sup> Art. 23 Abs. 4 StHG.

<sup>41</sup> Zur Frage, mit welcher Methode diese Besteuerung in Kantonen mit so genannt dualistischem System erfolgen soll, vgl. TH. KOLLER, Stiftungen und Steuern (Fn. 16), S. 88 ff., m.w.Hw.

<sup>42</sup> Stiftungen mit Sitz im Ausland, die in der Schweiz einen wirtschaftlichen Anknüpfungspunkt haben (indem sie z.B. in der Schweiz eine Liegenschaft besitzen), können zwar wegen Gemeinnützigkeit von der Steuerpflicht befreit werden (vgl. oben Ziff. II/1/b). Zuwendungen an solche Stiftungen sind aber beim Zuwendenden nicht abzugsfähig.

gen verminderten Einkünfte nicht übersteigen<sup>43</sup>. Für die kantonalen Gewinnsteuern können die Kantone das höchstzulässige Ausmass des Abzuges selbst festlegen<sup>44</sup>.

Bei *juristischen Personen* gehören im Recht der direkten Bundessteuer freiwillige Geldleistungen an gemeinnützige Stiftungen mit Sitz in der Schweiz bis zu 10% des Reingewinns zum geschäftsmässig begründeten Aufwand und sind dementsprechend abzugsfähig<sup>45</sup>. Bei den kantonalen Gewinnsteuern besteht ebenfalls eine Abzugsmöglichkeit, wobei es wiederum Sache der Kantone ist, den maximal abziehbaren Betrag zu bestimmen<sup>46</sup>.

Steuerfolgen können sich beim Zuwendenden allerdings ergeben, wenn bewegliches Geschäftsvermögen unentgeltlich auf eine steuerbefreite Stiftung übertragen wird. Auf diesem Geschäftsvermögen vorhandene *stille Reserven* würden mit der Übertragung in einen *steuerfreien Raum* gelangen. Deshalb löst der Übergang von beweglichem Geschäftsvermögen auf eine steuerbefreite Stiftung beim Zuwendenden eine *Abrechnung über die stillen Reserven* aus. Dasselbe gilt im Bundessteuerrecht – nicht aber auf der Ebene des kantonalen Steuerrechts – auch für stille Reserven auf Geschäftsliegenschaften. Gemildert werden die so ausgelösten Steuerfolgen immerhin durch den (allerdings limitierten) Abzug bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer für Zuwendungen an gemeinnützige Stiftungen<sup>47</sup>.

## III. Die steuerlich relevanten Reformvorschläge der Initiative Schiesser

### 1. Die Reformvorschläge des am 14. Dezember 2000 eingereichten ausgearbeiteten Entwurfs im Überblick<sup>48</sup>

Die Reformvorschläge der Initiative Schiesser sind zum einen *zivilrechtlicher* und zum andern *steuerrechtlicher* Natur<sup>49</sup>. Ein Teil

<sup>43</sup> Art. 33 Abs. 1 lit. i DBG.

<sup>44</sup> Art. 9 Abs. 2 lit. i StHG.

<sup>45</sup> Art. 59 Abs. 1 lit. c DBG.

<sup>46</sup> Art. 25 Abs. 1 lit. c StHG.

<sup>47</sup> Siehe dazu einlässlich etwa TH. KOLLER, Stiftungen und Steuern (Fn. 16), S. 91 ff., m.w.Nw.

<sup>48</sup> Der Wortlaut des eingereichten ausgearbeiteten Entwurfs kann (wie bereits erwähnt) unter der in Fn. 8 angegebenen Internetadresse abgerufen werden.

<sup>49</sup> Vgl. dazu nebst dem Text des ausgearbeiteten Entwurfs (Fn. 8) auch die Begründung von Ständerat Schiesser zu seiner Parlamentarischen Initiative (Amtl. Bull. SR 2001 [Beilagen] S. 52).

der zivilrechtlichen Bestimmungen hat allerdings unmittelbare und gravierende Auswirkungen auf das Steuerrecht, sodass hier darauf eingegangen werden muss.

#### a) Die steuerrechtlich relevanten zivilrechtlichen Reformvorschläge

Gemäss rev.Art. 86a ZGB soll künftig die zuständige Aufsichtsbehörde auf Antrag des Stifters oder aufgrund einer letztwilligen Verfügung desselben von Amtes wegen den Zweck der Stiftung ändern können, sofern eine Zweckänderung in der Stiftungsurkunde vorbehalten worden ist. Im Weiteren sieht rev.Art. 88 Abs. 3 ZGB vor, dass die Stiftung neu auch auf Antrag des Stifters oder aufgrund einer letztwilligen Verfügung des Stifters von Amtes wegen durch Verfügung der zuständigen Aufsichtsbehörde aufzuheben ist, wenn der Stifter den Widerruf des Stiftungsgeschäftes in der Stiftungsurkunde vorbehalten hat.

Diese beiden Reformvorschläge greifen in fundamentaler Weise in das schweizerische Stiftungsrecht ein. Dieses ist bisher geprägt vom *Prinzip der dauerhaften Zweckbindung des gewidmeten Vermögens*, kann doch der Stiftungszweck nur unter einschränkenden Voraussetzungen geändert werden<sup>50</sup> und eine Aufhebung der Stiftung kommt nur in Frage, wenn der Stiftungszweck unerreichbar, widerrechtlich oder unsittlich geworden ist<sup>51</sup>. Eine Selbstauflösung der Stiftung oder eine (freie) Auflösung durch Beschluss der Stiftungsorgane ist de lege lata ausgeschlossen<sup>52</sup>. Nach geltendem Recht kann der Stifter in der Stiftungsurkunde sich selbst, den Stiftungsorganen oder Dritten ein Auflösungsrecht rechtsgültig nur einräumen, wenn dieses Recht an präzise und konkret umschriebene, objektiv bestimmte oder bestimmbare Bedingungen geknüpft ist; ein freies Aufhebungsrecht ist auf jeden Fall unzulässig<sup>53</sup>.

<sup>50</sup> Art. 86 ZGB.

<sup>51</sup> Art. 88 ZGB.

<sup>52</sup> HANS MICHAEL RIEMER, Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Band I/3/3 (Art. 80–89<sup>bis</sup> ZGB), Bern 1975, Art. 88/89 ZGB N 4, m.w.Nw.; HAROLD GRÜNINGER, Kommentierung zum Stiftungsrecht (Art. 80–89<sup>bis</sup> ZGB), in: Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Schweizerisches Zivilgesetzbuch I (Art. 1–359 ZGB), hrsg. von Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser, Basel und Frankfurt am Main 1996, Art. 88/89 ZGB N 2.

<sup>53</sup> BK-Riemer (Fn. 52), Systematischer Teil N 24 und Art. 88/89 ZGB N 63, m.w.Nw. und mit näheren Ausführungen zur Frage, ob der Stifter in der Stiftungsurkunde den genannten Personen unter den eben beschriebenen Voraussetzungen ein (blosses) Auf-

#### b) Die steuerrechtlichen Reformvorschläge

Künftig soll der gewinn- und kapitalsteuerrechtliche Gemeinnützigkeitsbegriff weiter gefasst werden als bisher. Steuerbefreit sein sollen:

«... juristische Personen, die öffentliche oder im Interesse der Allgemeinheit liegende Zwecke verfolgen, für den Gewinn, der diesen Zwecken gewidmet ist. Im Interesse der Allgemeinheit liegen insbesondere karitative, humanitäre, gesundheitsfördernde, ökologische, erzieherische, wissenschaftliche oder kulturelle Tätigkeiten. Ein Allgemeininteresse kann auch vorliegen, wenn der Kreis der Destinatäre bestimmt ist. Die Begrenzung des Destinatärkreises auf den Kreis einer Familie schliesst eine Steuerbefreiung indes aus<sup>54</sup>.»

Sodann soll im Bundessteuerrecht der Maximalabzug für Zuwendungen an steuerbefreite juristische Personen – mithin auch an Stiftungen – auf 30% der um die Aufwendungen verminderten steuerbaren Einkünfte bei natürlichen Personen bzw. auf 30% des Reingewinns juristischer Personen erhöht werden<sup>55</sup>.

Von besonderer Bedeutung sind schliesslich die steuerrechtlichen Reformvorschläge für den Fall, dass – wie es rev.Art. 88 Abs. 3 ZGB ermöglicht – Stiftungsvermögen auf den Stifter rückübertragen wird. Als Einkommen bei natürlichen Personen bzw. als der Erfolgsrechnung gutzuschreibender Ertrag bei juristischen Personen gilt die Rückübertragung von Vermögenswerten auf den Stifter bzw. die Stifterin aufgrund eines Widerrufs einer Stiftung, die öffentliche oder im Interesse der Allgemeinheit liegende Zwecke verfolgt, sofern dem Stifter für die Zuwendung ein Steuerabzug gewährt worden ist bzw.

lösungsrecht oder aber nur eine Auflösungspflicht einräumen kann. Siehe auch ZGB-GRÜNINGER (Fn. 52), Art. 88/89 N 3.

Immerhin soll bereits nach geltendem Recht ein Rückfall des Stiftungsvermögens an den Stifter oder seine Rechtsnachfolger *zivilrechtlich* nicht ausgeschlossen sein, sofern dies bereits in der Stiftungsurkunde vorgesehen ist (BK-RIEMER [Fn. 52], Art. 88/89 ZGB N 95, m.w.Nw.; vgl. dazu auch das obiter dictum in BGE 83 III 153). Eine solche Stiftung könnte de lege lata indessen nicht steuerbefreit werden.

<sup>54</sup> rev.Art. 56 lit. g DBG; rev.Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG.

<sup>55</sup> rev.Art. 33 Abs. 1 lit. i DBG und rev.Art. 59 Abs. 1 lit. c DBG. Wie bis anhin soll es den Kantonen überlassen werden, die maximale Abzugshöhe für das kantonale Steuerrecht festzulegen (rev.Art. 9 Abs. 2 lit. i und rev.Art. 25 Abs. 1 lit. c StHG). Mit einer gleichzeitigen Ergänzung des Verrechnungssteuergesetzes soll bewirkt werden, dass künftig freiwillige Leistungen einer AG, einer GmbH oder einer Genossenschaft an steuerbefreite juristische Person von der Verrechnungssteuer ausgenommen sind, sofern die Zuwendungen im Sinne von rev.Art. 59 Abs. 1 lit. c DBG und rev.Art. 25 Abs. 1 lit. c StHG geschäftsmässig begründet sind (rev.Art. 5 Abs. 1 lit. f VStG).

sofern die Stifterin bei der Zuwendung der Erfolgsrechnung einen geschäftsmässig begründeten Aufwand belastet hat<sup>56</sup>.

## 2. Die Begründung der WAK-SR zur Unterstützung der Initiative Schiesser

Die WAK-SR begründet ihre Unterstützung der Stossrichtung der Initiative Schiesser damit, das heutige Stiftungsrecht biete keinen optimalen Rahmen dafür, dass umfangreiche private Mittel zum Wohle der Allgemeinheit eingesetzt und somit der Staat vom öffentlichen Druck, immer mehr Aufgaben zu übernehmen, entlastet würde. Das schweizerische Stiftungsrecht sei viel weniger liberal als in andern Ländern wie z.B. in Österreich oder in den Vereinigten Staaten. Das unter dem heutigen Recht bestehende Unvermögen des Stifters, die Stiftung aufzulösen, halte viele Personen davon ab, sich zu binden, weil sie befürchten, später in einer allfälligen Notlage nicht mehr auf diese Mittel zurückgreifen zu können. Auch die Bedingungen zur Änderung des Stiftungszweckes seien heute viel zu einschränkend geregelt. Zu restriktiv sei auch die Bestimmung, wonach nur jene Stifter und jene Stiftungen Anspruch auf Steuererleichterungen haben, deren Einrichtungen rein gemeinnützigen und keinerlei Gewinnzwecken dienen. Diese Regelung halte viele Personen, die im Grunde dazu bereit wären, zum öffentlichen Wohl beizutragen, davon ab, eine Stiftung zu gründen<sup>57</sup>.

Immerhin erklärt die WAK-SR ausdrücklich, sie sei sich bewusst, dass mit einer Liberalisierung immer auch die Missbrauchsrisiken zunehmen würden. Allfälligen Missbräuchen müsse daher mit flankierenden Massnahmen begegnet werden<sup>58</sup>.

<sup>56</sup> rev.Art. 23 lit. g und rev.Art. 58 Abs. 4 DBG; rev.Art. 7 Abs. 3<sup>bis</sup> und rev.Art. 24 Abs. 4 StHG (bei der letzten Bestimmung dürfte es sich im Initiativtext wahrscheinlich um einen Fehler handeln. Da Art. 24 Abs. 4 StHG schon existiert, ist wohl Art. 24 Abs. 4<sup>bis</sup> gemeint).

Was steuerlich beim Rückfluss der Stiftungsmittel zu geschehen hat, wenn der Stifter nur einen Teil der Zuwendungen in Abzug bringen konnte (weil die Zuwendungen die neu vorgesehene Abzugsgrenze von 30% überschritten haben), lässt sich dem Initiativtext nicht entnehmen. Sachgerecht wäre wohl eine proportionale Besteuerung der zurückfliessenden Mittel. Bei gestaffelten Zuwendungen dürften sich dabei allerdings erhebliche Berechnungsschwierigkeiten ergeben.

<sup>57</sup> Bericht der WAK-SR vom 3.5.2001 (Amtl.Bull. SR 2001 [Beilagen] S. 53).

<sup>58</sup> Bericht der WAK-SR vom 3.5.2001 (Amtl.Bull. SR 2001 [Beilagen] S. 53).

## 3. Kritische Würdigung der Initiative Schiesser unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten

Unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten sind im Wesentlichen drei Reformvorschläge der Initiative Schiesser von Bedeutung und kritisch zu beleuchten: Die Ausweitung des für eine Steuerbefreiung der Stiftung massgebenden «Gemeinnützigkeitsbegriffes» (nachfolgend lit. a), die Möglichkeit des Rückfalles des Stiftungsvermögens an den Stifter, ohne dass dies die Steuerbefreiung verunmöglicht (lit. b), sowie die Erhöhung der Abzugsmöglichkeiten bei Zuwendungen an steuerbefreite Stiftungen (lit. c). Anschliessend sollen einige mit der Initiative Schiesser verknüpfte problematische «Steuersparmöglichkeiten» aufgezeigt werden, die mit der Stossrichtung des Reformvorschlages – Erhöhung des Anreizes für Private, im Allgemeininteresse liegende Zwecke durch Zuwendungen an Stiftungen zu fördern – nichts zu tun haben (lit. d). Abgerundet werden diese Ausführungen sodann durch eine Gesamtwürdigung (lit. e).

### a) Die Ausweitung des für eine Steuerbefreiung der Stiftung massgebenden «Gemeinnützigkeitsbegriffes»

In der Initiative Schiesser ist nicht mehr von «Gemeinnützigkeit», sondern von «im Interesse der Allgemeinheit liegenden Zwecken» die Rede. Diese neue Terminologie bedeutet nicht bloss eine formale Änderung von Gesetzesartikeln, sondern ist Ausdruck einer zentralen materiellen Steuerrechtsrevision. Der Begriff des Allgemeininteresses wird gegenüber dem geltenden Gemeinnützigkeitsbegriff bewusst wesentlich weiter gefasst. Künftig sollen zwar ebenfalls bloss Tätigkeiten wie karitative, humanitäre, wissenschaftliche usw., die schon heute als gemeinnützig gelten, im Allgemeininteresse liegen und daher eine Steuerbefreiung rechtfertigen. Nicht mehr erforderlich wären aber – anders als bis anhin – ein grundsätzlich offener Destinatärkreis<sup>59</sup>, die Uneigennützigkeit, die Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung sowie die Unwiderruflichkeit der Zweckbindung<sup>60</sup>. Insbesondere der letztere Gesichtspunkt wäre künftig von ganz beträchtlicher Bedeutung, da die Initiative Schies-

<sup>59</sup> Einzig die Begrenzung des Destinatärkreises auf den Kreis einer Familie wäre weiterhin ausgeschlossen (rev.Art. 56 lit. g DBG und rev.Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG [Text vorne unter Ziff. III/1/b abgedruckt]).

<sup>60</sup> Vgl. dazu auch den Wortlaut der geltenden Art. 56 lit. g DBG und Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG, der ausdrücklich eine ausschliessliche und unwiderrufliche Zweckwidmung verlangt.

ser ja – wie dargelegt – dem Stifter die Möglichkeit einräumen will, die Stiftung jederzeit auflösen zu lassen und das Stiftungsvermögen wieder an sich zu ziehen.

Diese Ausweitung des zur Steuerbefreiung führenden Begriffs des Allgemeininteresses ist ausserordentlich problematisch. Jede Steuerbefreiung von Rechtssubjekten steht zwangsläufig in einem Spannungsverhältnis zu den *verfassungsmässigen Grundsätzen der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit*<sup>61</sup>. Zudem widerspricht eine Steuerbefreiung dem aus der Wirtschaftsfreiheit<sup>62</sup> abgeleiteten Grundsatz, wonach Steuern *wettbewerbsneutral* zu erheben sind. Eine Steuerbefreiung darf daher nur gewährt werden, wenn besondere Gründe dafür sprechen. Sachgerechterweise müsste daher der zur Steuerbefreiung führende Begriff der Gemeinnützigkeit (*de lege lata*) bzw. des Allgemeininteresses (*de lege ferenda*) eng verstanden werden<sup>63</sup>. Daran gebriecht es, wenn auch Stiftungen steuerbefreit werden, die ihre Mittel zeitlich beschränkt und in aus der Sicht des Stifters eigennütziger Weise verwenden. Nach meiner Beurteilung ist daher der von der Initiative Schiesser anvisierte Begriff des zur Steuerbefreiung führenden Allgemeininteresses verfassungswidrig.

Anhand eines frei erfundenen Beispiels lässt sich zeigen, wohin die Initiative Schiesser führen könnte. X errichtet eine Stiftung, welche die Ausrichtung von Stipendien an Schülerinnen und Schüler einer bestimmten kleinen Schule für künstlerische Gestaltung bezweckt. In der Stiftungsurkunde behält er sich das Recht vor, gemäss rev.Art. 88 Abs. 3 ZGB bei der zuständigen Aufsichtsbehörde die Auflösung der Stiftung und die Rückübertragung des Stiftungsvermögens auf sich zu beantragen. Gleichzeitig bestimmt er, dass er alleiniger Stiftungsrat sei. In der Folge richtet die Stiftung an die Tochter des Stifters, welche die Schule besucht, während fünf Jahren erhebliche Stipendien aus. Daneben werden jährlich noch kleine Anerkennungszuschüsse an andere Schüler gewährt. Nachdem die Tochter ihre Ausbildung beendet hat, wird die Stiftung wieder aufgelöst und das verbleibende Vermögen (sofern überhaupt noch eines vorhanden ist) dem X zurückerstattet. Auf diese Weise

<sup>61</sup> Art. 127 Abs. 2 BV; vgl. dazu insgesamt auch TH. KOLLER, *Stiftungen und Steuern* (Fn. 16), S. 55 ff., m.w.Hw.

<sup>62</sup> Art. 27 BV.

<sup>63</sup> Die Steuerbefreiung von Stiftungen kann u.U. ganz erhebliche Wettbewerbsverzerrungen zur Folge haben, und zwar insbesondere dann, wenn Stiftungen namhafte Unternehmensbeteiligungen halten. Denn diesfalls besteht die Möglichkeit, dass die Stiftung den Steuervorteil ganz oder teilweise an das Unternehmen weitergibt, indem sie eine niedrigere Kapitalverzinsung akzeptiert und so dem Unternehmen eine höhere Thesaurierung ermöglicht (vgl. dazu und zu den Möglichkeiten, dieser Gefahr mit geeigneten steuerrechtlichen Vorschriften zu begegnen, WALZ [Fn. 7], S. 206 ff., m.w.Hw.).

könnte X die Ausbildung seiner Tochter über steuerbefreite Zuwendungen an die steuerbefreite Stiftung finanzieren<sup>64</sup>. Risiken würde er praktisch keine eingehen, da er als alleiniger Stiftungsrat über das Stiftungsvermögen faktisch stets in weitem Umfang verfügen kann und er zudem immer die Möglichkeit hat, das Stiftungsvermögen auch formell wieder an sich zu ziehen. Ob die Rechtsprechung in solchen Fällen die Steuerbefreiung (oder gar die Anerkennung der Stiftung als eigenständiges, vom Stifter losgelöstes Steuersubjekt) z.B. über den Notanker der Steuerumgehung verweigern würde, wäre ungewiss<sup>65</sup>.

Schliesslich ist die mit der Initiative angestrebte Ausweitung der Steuerbefreiung von Stiftungen noch aus einem andern Grund problematisch. Altruismus ist in einer Marktgesellschaft – wie es W. RAINER WALZ formuliert hat – ein wertvolles, aber knappes, nicht beliebig vermehrbares Gut. Was auf nicht so wertvolle Tätigkeiten verwendet werde, gehe den wirklich zentralen Gemeinwohlbereichen verloren<sup>66</sup>. Der schon heute nicht zu unterschätzende «Kampf um Marktanteile» im Wohltätigkeitsbereich lässt es denn auch als höchst fraglich erscheinen, ob steuerlich wirklich Anreize für eine breitere Streuung des Gemeinwohlbereichs geschaffen werden sollen. Diese Überlegung spricht ebenfalls gegen eine zu grosszügige Gewährung von Steuervergünstigungen.

*b) Die Möglichkeit des Rückfalles des Stiftungsvermögens an den Stifter, ohne dass dies die Steuerbefreiung verunmöglicht*

Ein Rückfall des Stiftungsvermögens ist nach geltendem Recht zivilrechtlich nicht ausgeschlossen, allerdings an relativ restriktive Voraussetzungen geknüpft<sup>67</sup>. Einer Stiftung, in deren Urkunde ein solcher Rückfall vorbehalten ist, kann *de lege lata* indessen keine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit gewährt werden, weil es an der Unwiderruflichkeit der Zweckbindung fehlt<sup>68</sup>. Neu wäre ein Rückfall des Stiftungsvermögens nicht nur nach freiem Belieben des Stifters möglich, sondern dies würde auch – wie soeben

<sup>64</sup> Durch geschicktes Wählen des Gründungszeitpunktes und des Auflösungszeitpunktes liessen sich selbstverständlich noch steuerplanerische Vorteile erzielen (vgl. dazu unten lit. d bb und cc).

<sup>65</sup> Vgl. zum Problem der Steuerumgehung bei der Stiftungerrichtung die Hinweise auf die Fälle aus den Zwanzigerjahren oben in Fn. 17.

Zum Rechtsinstitut der Steuerumgehung (und dessen Problematik) generell siehe statt vieler etwa PETER LOCHER, *Kommentar zum DBG* (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer), I. Teil, Therwil/Basel 2001, Vorbemerkungen Rz. 139 ff.

<sup>66</sup> WALZ (Fn. 7), S. 205.

<sup>67</sup> Vgl. dazu oben Ziff. III/1/a.

<sup>68</sup> KS Nr. 12 Ziff. II/2/c (vgl. dazu bereits die Ausführungen oben unter Ziff. II/1/b).



dargelegt – einer Steuerbefreiung der Stiftung nicht im Wege stehen. Damit würde jedoch dem Stifter die Möglichkeit eingeräumt, beträchtliche Mittel während eines von ihm willkürlich bestimmbar Zeitraumes im steuerfreien Raum «zwischenzuparkieren». Dabei könnte der Stifter sowohl bei der Stiftungserrichtung als auch während der ganzen Lebensdauer der Stiftung die Zuwendungen an die Stiftung bis zur neu vorgesehenen (erhöhten) maximalen Abzugshöhe von seinen steuerbaren Einkünften abziehen. Zweifelsohne schafft eine solch liberale Regelung starke Anreize zur Stiftungserrichtung. Fraglich ist indessen, ob damit auch Anreize geschaffen werden, im Allgemeininteresse liegende Zwecke nicht nur auf dem Papier, sondern auch tatsächlich zu verfolgen. Um Missbräuche zu verhindern, müsste deshalb jedenfalls auch in Zukunft verlangt werden, dass die Stiftung nur dann in den Genuss der Steuerbefreiung kommen kann, wenn ihre Mittel tatsächlich und in erheblichem Masse für die Verwirklichung von Allgemeininteressen verwendet werden. Zumindest müsste sichergestellt werden, dass bei einer solchen Stiftung die Erträge des Stiftungsvermögens, ja eventuell sogar jährlich ein bestimmter Teil des Vermögens selbst, effektiv an Destinatäre fliessen. Blosser Thesaurierungsstiftungen – die schon nach geltendem Recht nicht steuerbefreit sind – müssten daher in Zukunft erst recht von der Steuerbefreiung ausgenommen werden.

*c) Die Erhöhung der Abzugsmöglichkeiten bei Zuwendungen an steuerbefreite Stiftungen*

Es besteht kein Zweifel, dass die grundsätzliche Möglichkeit, Zuwendungen an steuerbefreite Stiftungen von den Einkünften bzw. vom Ertrag abziehen zu können, für Steuerpflichtige einen wesentlichen Anreiz schafft, solche Zuwendungen vorzunehmen. Grundsätzlich ist denn auch gegen eine Abzugsmöglichkeit an sich nichts einzuwenden. Bis zu welcher Höhe ein solcher Abzug zugelassen werden soll, ist weitgehend eine Frage der politischen Devison. Immerhin wäre es unter dem Gesichtspunkt der verfassungsmässigen Besteuerungsprinzipien – Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit<sup>69</sup> – problematisch, wenn die Abzugsmöglichkeit allzu grosszügig ausgestaltet würde. Insoweit ist die Erhöhung dieser Abzugsmöglichkeit von 10% auf 30% der Einkünfte bzw. Erträge des Zu-

<sup>69</sup> Art. 127 Abs. 2 BV.

wendenden im Bundessteuerrecht sicher ein geeignetes und für sich genommen wohl auch verfassungs- und steuerrechtlich gerade noch (knapp) vertretbares Mittel, um dazu beizutragen, dass künftig vermehrt private Mittel für die Erfüllung bestimmter Aufgaben in Stiftungen fliessen werden.

Im Grund erkaufte sich der Staat diesen Anreiz allerdings relativ teuer. Namhafte Zuwendungen an Stiftungen werden wohl vor allem von Personen mit hohem Einkommen getätigt. Da diese Personen als Folge der Steuerprogression (unter Berücksichtigung der kantonalen Steuern) einem verhältnismässig hohen Grenzsteuersatz unterliegen, finanzieren diese einen ganz beträchtlichen Teil der freiwilligen Zuwendungen an steuerbefreite Stiftungen mit Hilfe der damit verbundenen Steuerersparnis. Daher kann mit der Erhöhung der Abzugsmöglichkeiten ein wichtiges Ziel der Initiative Schiesser – Entlastung des Staates von gewissen Aufgaben, die künftig in vermehrtem Masse von Stiftungen zu erfüllen wären – nur partiell erreicht werden: Einen schönen Teil dieser privatisierten Aufgabenerfüllung würde der Staat indirekt durch die mit der Initiative Schiesser verbundenen Steuerausfälle mittragen. Hinzu käme, dass der Staat, der auf den Stiftungszeck im Einzelnen über die für die Steuerbefreiung erforderlichen Voraussetzungen hinaus weder *de lege lata* noch *de lege ferenda* Einfluss nehmen kann, auf diese Weise indirekt auch Zielsetzungen unterstützen würde, denen er auf direktem Weg keine staatlichen Geldmittel zukommen liesse. Dabei besteht die Gefahr, dass in zunehmendem Masse wenige einflussreiche Personen *mit staatlicher Subventionierung patronal – ausserhalb jeder demokratischen Kontrolle – über die Verwendung der knappen Ressourcen im «Wohltätigkeitsbereich» bestimmen könnten*<sup>70</sup>. Letztlich liefe dies auf eine (verstärkte) «Privatisierung der Mittelzuteilung» unter gleichzeitiger (partieller) «Sozialisierung der Mittelfinanzierung» hinaus.

Die stärkere Prämierung von Stiftern mit höherem Einkommen als Folge der Progression wird auch in der ausländischen Reformdiskussion als problematisch erachtet. So führt etwa W. RAINER WALZ treffend aus, wenn der Gesetzgeber finanzielle Anreize setze, um Potenziale freiwilliger Solidarität zu unterstützen, so sei es schwer plausibel zu machen, dass man das Engagement derer mit höherem Einkommen stärker belohne als das derer mit niedrigerem. Es sei denn, man wäre der Ansicht, Reichere bedürften eines kräftigeren Anreizes, sich selbstlos zu engagieren, als Ärmere<sup>71</sup>. Vermieden werden könnte die problematische progressive Prämierung von Zuwendungen an

<sup>70</sup> Vgl. zum Problem dieser «Knappheit» bereit oben Ziff. III. 3. a in fine.

<sup>71</sup> WALZ (Fn. 7), S. 202/203.

Stiftungen dadurch, dass entsprechende Abzüge nicht vom Einkommen bzw. Ertrag, sondern von der Steuer selbst eingeführt würden<sup>72</sup>.

Ganz besonders problematisch ist schliesslich die vorgesehene Erhöhung der Abzugsmöglichkeit, wenn man den Umstand mitberücksichtigt, dass neu eine Rückübertragung des Stiftungsvermögens auf den Stifter zulässig sein soll, ohne dass dies der Steuerfreiheit der Stiftung schädlich wäre. Darauf ist in der anschliessenden Darstellung von «Steuersparmöglichkeiten», welche die Initiative mit sich bringen würde, sogleich zurückzukommen.

*d) Von der Initiative Schiesser geschaffene  
«Steuersparmöglichkeiten»*

Zusätzlich zu den bereits skizzierten Problemen würde die Initiative Schiesser vor allem für vermögende Personen verschiedene fragwürdige «Steuersparmöglichkeiten» schaffen, die mit dem vom Initianten angestrebten Zweck nichts zu tun haben und die die Gefahr mit sich brächten, dass im Allgemeininteresse tätige Stiftungen künftig ganz gezielt zur Steuerminimierung eingesetzt werden könnten, ohne dass gleichzeitig die Gemeinnützigkeit gefördert würde. Dazu seien nur drei Beispiele erwähnt:

aa) Steuerbefreite Stiftungen könnten in Zukunft leicht dazu verwendet werden, *latente Steuerlasten ohne Steuerfolgen zum «Verschwinden» zu bringen*. So könnte etwa eine natürliche Person die Aktien einer Thesaurierungsgesellschaft, die sie im Privatvermögen hält<sup>73</sup>, in eine von ihr errichtete, von ihr über den Stiftungsrat beherrschte und mit einem Widerrufsvorbehalt in den Statuten versehene im Allgemeininteresse tätige Stiftung einbringen. Bei genügend hohem Einkommen könnte diese Person den vollen Verkehrswert der Aktien steuerlich in Abzug bringen. Anschliessend könnte der Stifter in seiner Eigenschaft als Stiftungsrat beschliessen, dass die Aktien von der Stiftung in eine neu gegründete Holdinggesellschaft (mit entsprechendem höherem Nennwert) eingebracht oder dass die

<sup>72</sup> Siehe dazu etwa WALZ (Fn. 7), S. 202.

<sup>73</sup> Die Übertragung von Aktien, die der Zuwendende im Geschäftsvermögen hält, auf eine steuerbefreite Stiftung würde eine steuerliche Abrechnung über die stillen Reserven auslösen (siehe dazu vorn Ziff. II. 2. in fine) und ist vorliegend daher nicht von Interesse.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass seit dem 1.1.2001 Beteiligungen von mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft vom Inhaber zu (gewillkürtem) Geschäftsvermögen erklärt werden können (Art. 18 Abs. 2 3. Satz 2. Satzteil DBG; Art. 8 Abs. 2 2. Satzteil StHG).

nicht betriebsnotwendigen Mittel der AG an die Stiftung ausgeschüttet werden. Da die Stiftung steuerbefreit ist, würden beide Vorgänge keine Steuerfolgen auslösen. In der Folge könnte der Stifter die Stiftung durch die zuständige Aufsichtsbehörde auflösen lassen und die Stiftungsmittel zurücknehmen. Dabei hätte er den Zufluss wieder als Einkommen zu versteuern. Weil dieser Mittelrückfluss – im dargestellten Modellfall – ungefähr gleich hoch wäre wie die frühere Zuwendung, wäre der ganze Vorgang im Wesentlichen (von allfälligen Steuerbelastungsunterschieden wegen der Progression abgesehen) steuerlich ausgeglichen. Die latenten Steuerlasten allerdings, die auf den in die Stiftung eingebrachten Aktien der Thesaurierungsgesellschaft anhafteten, wären *steuerfrei beseitigt* worden. Hätte dagegen der Stifter selbst die Umlagerung der Betriebsgesellschaftsaktien in eine Holdinggesellschaft vorgenommen oder hätte er die Aktien an einen Buchführungspflichtigen veräussert, der den Kaufpreis mit Hilfe der Dividendenausschüttung finanziert hätte, so wären im ersten Fall über die *Transponierungstheorie* und im zweiten Fall über die *Theorie der indirekten Teilliquidation* die latenten Steuerlasten auf den bisher nicht ausgeschütteten Gewinnen der Thesaurierungsgesellschaft mit massiven Einkommenssteuerfolgen aufgelöst worden<sup>74</sup>.

bb) Der Rückfluss der Stiftungsmittel im Falle einer Auflösung der Stiftung kann beim Stifter nur besteuert werden, wenn er zu diesem Zeitpunkt seinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz hat<sup>75</sup>. Verlegt daher ein Stifter, der die in die Stiftung eingebrachten Mittel von seinem Einkommen steuerlich in Abzug bringen konnte, vor der Stiftungsauflösung seinen Wohnsitz ins Ausland, so unterliegt der Rückfluss der Stiftungsmittel nicht der schweizerischen Steuerhoheit. Ob der neue Wohnsitzstaat – vor allem wenn es sich dabei um eine Steueroase handeln sollte – diesen Vorgang besteuern würde, ist zu bezweifeln. Durch geschickte Wohnsitzwahl könnte so eine (wohlhabende) natürliche Person mit Hilfe einer steuerbefreiten Stiftung beträchtlich Steuern sparen. Abhelfen liesse sich dem nur (und auch dies nicht einmal vollkommen), wenn der Rückfluss der Stiftungsmittel der Verrechnungssteuer unterworfen werden könnte (was die Initiative Schiesser indessen nicht vorsieht). Fraglich ist allerdings, ob eine entsprechende Bestimmung im Verrechnungssteuergesetz verfassungskonform wäre, kann doch ein

<sup>74</sup> Vgl. zu diesen beiden Theorien statt vieler z.B. LOCHER (Fn. 65), Art. 20 DBG Rz. 107 ff., m.w.Hw.

<sup>75</sup> Art. 3 DBG; Art. 3 StHG.

Rückfluss von Stiftungsmitteln schwerlich als «Ertrag von beweglichem Kapitalvermögen» betrachtet werden<sup>76</sup>.

cc) Steuerbefreite Stiftungen mit Widerrufsvorbehalt könnten sodann ohne weiteres auch zur Brechung von «Progressionsspitzen» verwendet werden. Erzielt ein Steuerpflichtiger in einem bestimmten Jahr ein hohes Einkommen, so könnte er für diese Steuerperiode seine Steuerbelastung durch Errichtung einer von ihm beherrschten steuerbefreiten Stiftung oder durch Zuwendungen an eine solche bereits existierende Stiftung beträchtlich senken. Folgt später ein Jahr mit niedrigem Einkommen, so könnte die Steuerbelastung aus dem durch die Auflösung der Stiftung gezielt eingeleiteten Rückfluss der Stiftungsmittel wegen der Progression wesentlich tiefer gehalten werden als die seinerzeitige Steuerentlastung. Durch zeitlich geschicktes Realisieren von Verlusten auf dem Geschäftsvermögen oder durch erhöhte (steuerlich anerkannte) Abschreibungen liesse sich es sich unter Umständen gar bewerkstelligen, dass der Rückfluss der Stiftungsmittel steuerfrei erfolgt<sup>77</sup>. Dergestalt könnte eine steuerbefreite Stiftung vom Stifter leicht als Vehikel einer mittel- oder langfristigen «Steuerminimierungspolitik» verwendet werden.

Theoretisch liesse sich gewissen der dargestellten Fälle zwar etwa mit dem Rechtsinstitut der *Steuerumgehung* begegnen, dürfte es sich doch jedenfalls bei den Beispielen aa) und bb) – weniger deutlich unter Umständen beim Beispiel cc) – um klare Missbräuche von Steuerbefreiungsregeln handeln<sup>78</sup>. Fraglich ist indessen, ob dies auch praktisch funktionieren würde. Denn die skizzierten Beispiele sind bewusst vereinfacht gehalten. Ein raffinierter Stifter (bzw. ein gewiefter Steuerberater) würde selbstverständlich versuchen, sämtliche steueroptimierenden Vorgänge zu verschleiern, etwa indem man die Stiftung ein paar Jahre bestehen und – in bescheidenem Rahmen – eine Tätigkeit im Allgemeininteresse ausüben liesse. Und damit das Ganze nicht allzu offensichtlich würde, könnte der Antrag an die zu-

<sup>76</sup> Gemäss Art. 132 Abs. 2 BV kann der Bund eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag von beweglichem Kapitalvermögen, auf Lotteriegewinnen und auf Versicherungsleistungen erheben. Die beiden letztgenannten Tatbestandsvarianten stehen in casu offensichtlich nicht zur Diskussion.

Von Interesse ist in diesem Zusammenhang, dass die Initiative Schiesser den Rückfluss von Stiftungsmitteln systematisch als «Übrige Einkünfte» (Art. 23 DBG) und nicht als «Erträge aus beweglichem Vermögen» (Art. 20 DBG) betrachtet.

<sup>77</sup> Indem durch Kompensation des Mittelrückflusses mit Geschäftsverlusten das «steuerbare» Gesamteinkommen auf Null reduziert würde.

<sup>78</sup> Schwierig wäre dies allerdings im Beispiel bb), da dem schweizerischen Fiskus bei fehlendem Wohnsitz des Stifters in der Schweiz im Zeitpunkt der Stiftungsauflösung letztlich keine Zugriffsmöglichkeit offen steht.

ständige Aufsichtsbehörde auf Stiftungsauflösung mit einem psychiatrischen Gutachten untermauert werden, das dem Stifter eine zunehmende Verarmungsangst attestiert. Die damit verbundenen Kosten wären reine Transaktionskosten, deren Inkaufnahme sich bei genügend hoher Steuerersparnis lohnen würde. Ob die Steuerbehörden in solch komplexen Fällen willens und in der Lage wären, mit dem Institut der Steuerumgehung (einer dogmatisch ohnehin problematischen Gedankenfigur<sup>79</sup>) korrigierend einzugreifen, darf bezweifelt werden.

Vorzuziehen wären daher auf jeden Fall «flankierende» gesetzgeberische Massnahmen zur Verhinderung solcher Missbräuche, wie sie die WAK-SR in Aussicht gestellt hat<sup>80</sup>. Wie allerdings diese Massnahmen auszugestalten wären, um genügend Erfolg versprechend zu sein, ist schwer zu sagen.

#### e) Kritische Gesamtwürdigung

Mit der Initiative Schiesser würde das schweizerische Stiftungsrecht nicht nur in zivilrechtlicher Hinsicht grundlegend umgestaltet<sup>81</sup>, sondern es würden gleichzeitig wohl auch *sehr hohe Anreize zu Missbräuchen* und insbesondere zur Verwendung schweizerischer Stiftungen für *Geldwäschereizwecke* geschaffen<sup>82</sup>. Dies allein schon spricht mit aller Deutlichkeit dafür, dem Reformvorhaben, wie es sich derzeit für die Öffentlichkeit im ausgearbeiteten Entwurf vom 14. Dezember 2000 präsentiert, kritisch zu begegnen. Noch wesentlich verstärkt werden diese Bedenken, wenn die steuerlichen Revisionsvorschläge mitberücksichtigt werden. Diese bewegen sich an der Grenze dessen, was verfassungsrechtlich tragbar ist, und sind zudem weniger «effizient», als sie für sich in Anspruch nehmen, da der Staat über die mit ihnen verbundenen massiven Steuerausfälle einen beträchtlichen Teil der Anliegen, deren Finanzierung privatisiert werden soll, doch wieder mitträgt<sup>83</sup>. In ihrer Gesamtheit eröffnen die steuerrechtlichen Änderungsvorschläge *steuerplanerische Gestaltungsmöglichkeiten*, von denen Firmen und wohlhabende Per-

<sup>79</sup> Vgl. zur Problematik der Steuerumgehung allgemein statt vieler etwa LOCHER (Fn. 65) Vorbemerkungen Rz. 139 ff.

<sup>80</sup> Bericht der WAK-SR vom 3.5.2001 (Amtl. Bull. SR 2001 [Beilagen] S. 53); siehe dazu bereits vorn Ziff. III. 2 in fine.

<sup>81</sup> Vgl. dazu den Beitrag von HANS MICHAEL RIEMER in diesem Band sowie FERRARI (Fn. 5).

<sup>82</sup> So zu Recht Hans Michael Riemer, zitiert von FERRARI (Fn. 5).

<sup>83</sup> Vgl. voranstehende lit. c.

sonen sowie Steuerberater zurzeit nur träumen können, die aber gleichzeitig unter dem Gesichtspunkt eines gerechten Lastenverteilungsmechanismus – einer der genuinen Aufgaben des Steuerrechts (!) – geradezu einen *fiskalischen Albtraum* darstellen. Die durch die Initiative Schiesser angestrebte weit gehende zivilrechtliche Aushöhlung des Stiftungsgedankens wirkt in der Verbindung mit den vorgesehenen ausgedehnten steuerlichen Privilegierungen besonders problematisch. So schafft man ideale Möglichkeiten, um Gelder jeglicher Art – seien sie nun «schwarz» oder nicht – nach Belieben in einem fiskalisch weitgehend verschonten Raum zwischenzuparkieren. Dies kann nicht im wohlverstandenen Interesse des Finanz- und Wirtschaftsplatzes Schweiz sein.

#### IV. Schluss

Das französische Zivilrecht kennt bei der Schenkung ein wichtiges «altüberkommenes» Prinzip, das sich bildhaft in einem Sprichwort ausdrücken lässt: «Donner et retenir ne vaut!»<sup>84</sup> Der hinter diesem Sprichwort stehende Gedanke ist im Grunde jedem Kind bekannt, zirkuliert doch unter Kindergarten- und Primarschülern seit Jahrzehnten der Spruch «Geschenkt ist geschenkt und wieder genommen ist gestohlen!». Letztlich wird mit der Initiative Schiesser, die es einem Stifter ermöglichen soll, jederzeit das Stiftungsvermögen wieder an sich zu ziehen, genau gegen diesen elementaren (wenn auch leider im schweizerischen Schenkungsrecht nicht geltenden<sup>85</sup>) Grundsatz verstossen: Was man für die Verwirklichung bestimmter (idealer) Zwecke gestiftet hat, soll man nicht zurücknehmen! REINER SCHULZE hat den Sinn von Stiftungen im kultur- und rechtshistorischen Kontext treffend als «Ausdruck eines Strebens nach Fort-

<sup>84</sup> Siehe dazu etwa MURAD FERID/HANS JÜRGEN SONNENBERGER, *Das französische Zivilrecht*, Band 2, 2. Aufl. Heidelberg 1986, S. 191 Rz. 2H 118 sowie einlässlich S. 196 ff. Rz. 2H 137 ff., m.w.Nw.

Diese Maxime soll mindestens bis auf die «coutume de Paris» zurückgehen. Im geltenden Recht hat sie ihren Niederschlag in Art. 894 Ccfr. gefunden, der folgenden Wortlaut hat: «La donation entre vifs est un acte par lequel le donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée, en faveur du donataire qui l'accepte.» (Hervorhebung von mir).

<sup>85</sup> In der Lehre ist soweit ersichtlich unbestritten, dass nach schweizerischem Recht eine Schenkung unter einer auflösenden Bedingung erfolgen kann. Dem Schenker steht somit die Möglichkeit offen, sich die freie Widerruflichkeit der Schenkung vorzubehalten (vgl. dazu statt aller etwa EUGEN BUCHER, *Obligationenrecht Besonderer Teil*, 3. Aufl. Zürich 1988, S. 157).

wirken über den Tod hinaus» umschrieben<sup>86</sup>. Von diesem Streben würde nach der Umsetzung der Initiative Schiesser bei vielen Stiftungen nicht mehr viel übrig bleiben. Der Reformvorschlag übersieht, dass – wie es W. RAINER WALZ treffend ausgedrückt hat – ein stiftungsfreundliches Recht nicht eine Wohltat für Vermögende sein soll, sondern rechtliches Mittel zur Unterstützung altruistischer Handlungsmotive<sup>87</sup>. Es darf meines Erachtens füglich bezweifelt werden, ob dann wirklich vermehrt der wahre Mæcenas – d.h. der selbstlose Förderer, der sich nicht von einem unmittelbar zu erwartenden Nutzen leiten lässt<sup>88</sup> – ante portas stehen würde. Viel eher ist zu befürchten, dass mit der Initiative Schiesser bloss ein steuerplanerisches Fass ohne Boden und ein unerwünschter Magnet für Geldwäscherei geschaffen wird. Ob all diesen Problemen mit geeigneten gesetzlichen Bestimmungen begegnet werden kann – so dem Vernehmen nach das Bestreben der Subkommission der WAK-SR<sup>89</sup> – darf bezweifelt werden.

<sup>86</sup> SCHULZE (Fn. 6), S. 55.

<sup>87</sup> WALZ (Fn. 7), S. 201.

<sup>88</sup> So die treffende Umschreibung von MANFRED ERHARDT, *Mæzene, Stifter und Sponsoren*, in: *Stiftungsrecht in Europa*, hrsg. von Klaus J. Hopt und Dieter Reuter, Köln etc. 2001, S. 23 ff., spez. S. 24.

<sup>89</sup> Vgl. dazu vorn Ziff. I. in fine.