

Per E-Mail: zz@bj.admin.ch

Eidgenössisches Justiz- und Polizeidepartement EJPD
Frau Bundesrätin Karin Keller-Sutter
Bern

RA Catherine Grun Meyer, LL.M.
RA Dr. iur. Daniel Antognini
Morgan Boëffard, M.A. HSG, dipl. Steuerexperte
RA Derya Özdoğan, dipl. Steuerexpertin

30. April 2022

Vernehmlassung 2021/32 – Einführung des Trusts (Änderung des Obligationenrechts)

Sehr geehrte Frau Bundesrätin

Wir erlauben uns, Ihnen nachstehend unsere Stellungnahme zum Vorentwurf und erläuternden Bericht zur Änderung des Obligationenrechts (Einführung des Trusts), bezüglich welcher das Vernehmlassungsverfahren am 12. Januar 2022 bis zum 30. April 2022 eröffnet wurde, einzureichen.

A. ALLGEMEINE BEMERKUNG

Vorab möchten wir festhalten, dass die Einführung des Trusts als neues Rechtsinstitut im schweizerischen Recht ausdrücklich zu begrüssen ist. Es wird damit eine erhebliche Regelungslücke des schweizerischen Rechts geschlossen. Wie der Erläuternde Bericht zu Recht ausführt, besteht im Bereich der Vermögens- und Nachlassplanung dringender Bedarf nach einem tauglichen Instrument, welcher durch die derzeitige schweizerische Familienstiftung nicht gedeckt wird (Erläuternder Bericht, Ziff. 1.4, S. 33 f.). Mit der Übernahme eines insbesondere im angelsächsischen Rechtsbereich bestens bekannten Rechtsinstituts wird der Schweizer Finanzplatz gerade auch für ausländische Klientel gestärkt.

Bei näherer Betrachtung der Vernehmlassungsvorlage lassen sich jedoch noch einige Punkte finden, welche der kritischen Überprüfung und Anpassung bedürfen. Auf einige dieser Aspekte soll im Folgenden eingegangen werden.

B. ZIVILRECHTLICHE UND PROZESSUALE BESTIMMUNGEN

I. Zu ART. 529G ABS. 2 OR UND ART. 529N ABS. 2 OR

Art. 529g Abs. 2 OR und Art. 529n Abs. 2 OR der Vernehmlassungsvorlage lauten wie folgt:

"2 Er kann in eigenem Namen und in seiner Funktion als Trustee in allen Angelegenheiten des Trusts klagen oder beklagt werden sowie betreiben oder betrieben werden."

"2 Das Trustvermögen haftet nur für in den Bestimmungen der Trusturkunde bestimmte Verbindlichkeiten und für solche, die aus der gehörigen Erfüllung der Funktion des Trustees entstanden sind. Es ist für alle anderen Verbindlichkeiten einer Zwangsvollstreckung entzogen."

Mit Blick auf die "Vertretungswirkung" des Handelns des Trustees für das Trustvermögen als Sondervermögen sollte klargestellt werden, dass der Trustee gegenüber Dritten in eigenem Namen unter Ausweisung seiner Funktion als Trustee handeln muss. Bei solchen rechtsgeschäftlichen Handlungen wird das Trustvermögen als Sondervermögen berechtigt und verpflichtet. Dabei ist entgegen Art. 529n Abs. 2 nicht massgeblich, ob der Trustee bei seinen Handlungen als solcher tatsächlich seine trustrechtlichen Pflichten gehörig erfüllt. Aus dem Blickwinkel des Gutgläubensschutzes der Dritten hat vielmehr zu gelten, derjenige Dritte, welcher berechtigt gutgläubig in die Handlungsbefugnisse des Trustees vertraute, in diesem Vertrauen zu schützen ist. Auch wenn die Handlungen des Trustees seine Befugnisse gemäss Trusturkunde überschreiten, wird das Trustvermögen gegenüber einem berechtigt gutgläubigen Dritten mithin verpflichtet und berechtigt. Der dem Trustvermögen durch solches

Hat dieser berechtigt gutgläubig auf die Befugnisse des Trustees vertraut, wirkt Handeln des Trustees für und wider das Trustvermögen, auch wenn tatsächlich die Trusturkunde verletzt wird. Die durch den Trustee dem Trustvermögen pflichtwidrig zugefügte Schädigung ist alsdann mittels Schadenersatz zwischen dem persönlichen Vermögen des Trustees und dem Trustvermögen auszugleichen. Hat der Dritte demgegenüber die fehlenden Befugnisse des Trustees erkannt oder zumindest erkennen können, greift auch ihm gegenüber die trustrechtliche Beschränkung der Befugnisse; es entsteht keine Verpflichtung zulasten des Trustvermögens. Eine allfällige Schadensregulierung erfolgt gegebenenfalls zwischen dem Dritten und dem Trustee persönlich.

Hieraus ist zu folgern, dass die Formulierung "[...] die aus der gehörigen Erfüllung der Funktion des Trustees entstanden sind[...]" gestrichen und durch eine Wendung wie bspw. "[...] die aus der Tätigkeit des Trustees entstanden sind[...]" ersetzt werden sollte.

II. ZU ART. 529G ABS. 3 OR

Art. 529g Abs. 3 OR der Vernehmlassungsvorlage lautet:

"3 Der Trustee haftet mit seinem persönlichen Vermögen für die in Erfüllung seiner Pflichten als Trustee eingegangenen Verbindlichkeiten. Diese persönliche Haftung kann durch eine Vereinbarung mit dem Gläubiger ausgeschlossen werden."

Diese Bestimmung erscheint unserer Auffassung nach als systemwidrig. Der Trustee sollte gerade nicht mit seinem persönlichen Vermögen "für in Erfüllung seiner Pflichten als Trustee eingegangene Verbindlichkeiten" haften. Das Trustvermögen als Sondervermögen ist strikte vom persönlichen Vermögen des Trustees abzuschneiden. Die vom Trustee in Ausübung seiner Funktionen begründeten Verpflichtungen belasten, wie bereits vorstehend ausgeführt, ausschliesslich das Trustvermögen. Die Haftung für durch die Trustees begründete Trustverbindlichkeiten ist damit – auch wenn mangels Rechtspersönlichkeit des Trusts die Trustees die formellen Schuldner sind – im Sinne einer auf das Sondervermögen beschränkten (Gesamt-)Haftung auszugestalten.

Systemwidrig ist damit auch die in Art. 529g Abs. 5 Ziff. 3 OR der Vernehmlassungsvorlage vorgesehene generelle solidarische und damit grundsätzlich persönliche Haftung einer Mehrheit von Trustees "für die Verbindlichkeiten aus den Bestimmungen der Trusturkunde und dem Gesetz".

III. ZU ART. 529G ABS. 5 ZIFF. 1 OR

Art. 529h Abs. 5 Ziff. 1 OR der Vernehmlassungsvorlage lautet wie folgt:

"⁵ Sind mehrere Personen Trustee, so gilt für das Verhältnis unter ihnen Folgendes:

1. Sie sind gemeinschaftlich Träger des Trustvermögens."

Die Formulierung, eine Mehrheit von Trustees sei "gemeinschaftlich" Träger des Trustvermögens ist ungenau. Hieraus lässt sich nicht schlüssig ableiten, ob die Trustees nun Miteigentümer des Trustvermögens oder vielmehr Gesamteigentümer und gesamthänderisch Berechtigte sein sollen. Der Erläuternde Bericht enthält denn auch widersprüchliche Aussagen über die Qualifikation der "gemeinschaftlichen Trägerschaft". So wird einerseits ausgeführt (Erläuternder Bericht, Ziff. 5.1.1.7, S. 66 f.):

"Treten Trustees von ihrer Funktion zurück, müssen sie das Eigentum am Trustvermögen sowie die Schulden und Forderungen ihren Nachfolgerinnen oder Nachfolgern übertragen. Eine solche Übertragung ist nicht erforderlich, wenn es für einen Trust mehrere Trustees gibt. Die Co-Trustees sind Gesamteigentümer des Trustvermögens (Art. 529c Abs. 5 Ziff. 1 VE-OR)."

Demgegenüber hält der Erläuternde Bericht im Zusammenhang mit der Einzelkommentierung von Art. 529h Abs. 5 Ziff. 1 OR fest (Erläuternder Bericht, S. 94):

"Die Situation, in der es mehr als eine bzw. einen Trustee gibt, wird in Absatz 5 behandelt. Gemäss dieser Bestimmung sind die Co-Trustees Miteigentümerinnen bzw. Miteigentümer des gesamten Trustvermögens (Ziff. 1). Wenn also eine bzw. ein Co-Trustee aus dem Amt ausscheidet, verliert sie bzw. er seinen Anteil an der Gemeinschaft, was zu einer Erhöhung des Anteils der verbleibenden Co-Trustees führt. Wenn eine bzw. ein neuer Co-Trustee ihr bzw. sein Amt antritt, wird sie bzw. er ebenfalls Mitglied der Gemeinschaft der Trustees."

Angesichts des Umstands, dass der Übergang von Rechten und Pflichten im Falle eines ausscheidenden Trustees mittels Akkreszenz erfolgen soll, läge eine Qualifikation einer Mehrheit von Trustees als Gesamteigentümer resp. gesamthänderisch am Trustvermögen Berechtigte näher als eine Miteigentümerschaft mit ihren auf den Trust nicht passenden Regelungen unter Art. 646 ff. ZGB.

Generell ist anzumerken, dass der Vorentwurf der Problematik der Rechtsträgerschaft und des Rechtsübergangs zu wenig Beachtung zu schenken scheint. So sieht bspw. Art. 529s Abs. 4 für den Übergang von Rechten und Pflichten am Trustvermögen einen schriftlichen Vertrag und Singularsukzession bei der Übertragung der einzelnen Vermögenswerte vor. Der Erläuternde Bericht führt aus (Ziff. 5.1.1.7, S. 67):

"Grundsätzlich ist für die Übertragung des Trustvermögens von den bisherigen Trustees an ihre Nachfolgerinnen oder Nachfolger ein schriftlicher Vertrag erforderlich und sind die für das jeweilige Vermögen geltenden Modalitäten einzuhalten (z. B. bei einem Grundstück eine beglaubigte Abtretungsurkunde und ein Grundbucheintrag). Der Vorentwurf sieht jedoch eine Universalsukzession vor, wenn es nur eine oder einen Trustee gibt und diese Person stirbt. Im Zeitpunkt ihres Todes geht das Trustvermögen ohne Weiteres auf die oder den neuen Trustee über. Ausserdem kann die Übertragung mittels Übergang des Trustvermögens nach Artikel 181 OR erfolgen. Die Anwendung der Vorschriften des Bundesgesetz[es] vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (FusG) ist ausdrücklich ausgeschlossen."

Die Erforderlichkeit von Singularsukzessionen bei der Übertragung an einen neuen Trustee bildet ein erhebliches Hindernis bei umfangreichen Trusts, welche über längere Zeit bestehen: Bei einem Wechsel des Trustees müssten jeweils Vermögenswerte Assets einzeln übertragen werden. Es ist deshalb in Betracht zu ziehen, dem schriftlichen Vertrag gerade selbst dingliche Wirkung zuzugestehen. Im Schweizer Recht würde ein solch dinglich wirkender Vertrag jedenfalls keinen Fremdkörper darstellen, ist ein solches Institut doch bereits aus dem Ehegüterrecht bekannt, indem unter dem Güterstand der Gütergemeinschaft mit dem Ehevertrag selbst bereits dingliche Zuordnungen in das Gesamtgut erfolgen können (BSK ZGB I-HAUSHEER/AEBI-MÜLLER, Art. 222 N 15).

Art. 181 OR stellt jedenfalls keine hinreichende Remedur für diese Problematik dar. Auch bei einer Vermögensübernahme gemäss Art. 181 OR sind die einzelnen Aktiven des zu übernehmenden Vermögens mittels Singularsukzession zu übertragen, sieht Art. 181 OR doch nur eine vereinfachte Schuldübernahme vor (CHK OR-REETZ/GRABER, Art. 181 N 1). Abhilfe schaffen würde demgegenüber die Anwendbarkeit der Vermögensübertragung nach FusG, was allerdings konzeptionell eine im Grundsatz zu vermeidende Handelsregistereintragung des Trusts erforderte (vgl. Art. 69 Abs. 1 FusG).

IV. ZU ART. 529H ABS. 2 ZIFF. 1 OR

Art. 529h Abs. 2 Ziff. 1 OR der Vernehmlassungsvorlage lautet wie folgt:

"² Er muss insbesondere:

1. die sich aus der Trusturkunde und dem Gesetz ergebenden Pflichten mit der Sorgfalt ausführen, die aufgrund seiner persönlichen Fähigkeiten und seiner Berufstätigkeit vernünftigerweise erwartet werden kann;"

Gemäss dem Erläuternden Bericht soll mit Art. 529h Abs. 2 Ziff. 1 OR der Vernehmlassungsvorlage derselbe objektive Sorgfaltsmassstab wie bei "Mitgliedern der Verwaltung von Gesellschaften" gelten (Erläuternder Bericht, S. 95, u.H.a. CR CO II-PETER/CAVADINI, Art. 717 N 8). Soll damit für die Trustees letztlich derselbe Sorgfaltsmassstab wie bei Verwaltungsratsmitgliedern in der Aktiengesellschaft zur Anwendung gebracht werden, erscheint der Wortlaut von Art. 529h Abs. 2 Ziff. 1 OR jedoch als problematisch. Gelten müsste alsdann ein genereller, objektivierter Haftungsmassstab, welcher aufgrund von Sonderqualifikationen eines Trustees im Einzelfall erhöht anzusetzen ist, jedoch durch unterschiedliche, unzureichende Ausbildung und Befähigung nicht

reduziert wird¹. Der Wortlaut des Entwurfs ermöglicht demgegenüber auch die Reduktion des Sorgfaltsmassstabs. Dies ist abzulehnen.

V. ZU ART. 529i OR

Art. 529i OR der Vernehmlassungsvorlage lautet wie folgt:

"¹ Der Trustee muss auf Verlangen des Begründers, der sich dieses Recht in den Bestimmungen der Trusturkunde vorbehalten hat, eines anderen Trustees, eines Protectors oder eines Begünstigten jederzeit Rechenschaft über seine Geschäftsführung ablegen.

² Jeder Begünstigte kann vom Trustee Auskunft über seine Rechte und Anwartschaften aufgrund der Bestimmungen der Trusturkunde verlangen.

³ Der Trustee kann die Auskunftserteilung an einen Begünstigten verweigern:

- 1. aus in den Bestimmungen der Trusturkunde festgelegten wichtigen Gründen;*
- 2. wenn die Auskunftserteilung die berechtigten Interessen von andern Begünstigten beeinträchtigt."*

Die durch Art. 529i OR stipulierten Informationsrechte sind äusserst weitgehend. Wenn jeder Begünstigter jederzeit vom Trustee umfassende Rechenschaftsablage über seine Geschäftsführung verlangen kann, so sprengt dies gerade bei *Discretionary Trusts*, welche über eine Vielzahl von potentiellen Leistungsempfängern und damit Begünstigten verfügen können, den Rahmen. Es ist deshalb in Betracht zu ziehen, die umfassende Rechenschaftsablage über die Geschäftsführung in Anlehnung an das Aktienrecht durch eine periodische Berichterstattung zu ersetzen.

VI. ZU ART. 250 ZPO (NEU)

Art. 250 ZPO soll gemäss der Vernehmlassungsvorlage folgendermassen ergänzt werden:

"Das summarische Verfahren gilt insbesondere für folgende Angelegenheiten:

b. Einzelne Vertragsverhältnisse:

¹ BSK OR II-WATTER/ROTH PELLANDA, Art. 717 N 5: "Nach Rechtsprechung und Lehre ist der **Sorgfaltsmassstab zu objektivieren**, d.h. *diligentia quam in suis* genügt nicht (BGE 139 III 24, 26 E. 3.2; 113 II 52, 56 E. 3; 99 II 176, 179 E. 1; **a.M.** ZK-Homburger, N 821): Das Verhalten eines VR-Mitgliedes wird mit dem Verhalten verglichen, das billigerweise von einer abstrakt vorgestellten, vernunftgemäss handelnden Person in einer vergleichbaren Situation erwartet werden kann (Böckli, Aktienrecht, § 13 Rz 575; Staehelin/Sarasin, 370; BGE 122 III 195, 198 | E. 3). Sämtliche Abweichungen von dieser Fiktion «nach unten» führen zur Bejahung einer Sorgfaltspflichtverletzung. Wo ein VR-Mitglied über **überdurchschnittliche Kenntnisse** verfügt, welche der AG bekannt sind, ist u.E. im Fachbereich des betr. VR-Mitgliedes ein höherer Massstab anzulegen, insoweit stellt der objektivierte Sorgfaltsmassstab nur eine untere Grenze dar (so nun auch das BGer, 19.6.2002, 4C.201/2001, E. 2.2.1)."

10. Ernennung und Abberufung des Trustees (Art. 529b Abs. 2 und 529s Abs. 2 und 3 OR) und des Protectors (Art. 529s Abs. 2 und 3 OR),
11. Anordnungen der Rechenschaftsablage des Trustees (Art. 529i Abs. 1 OR),
12. Anordnung der Auskunftserteilung an Begünstigte des Trusts (Art. 529i-Abs. 2 OR),
13. Anordnungen im Zusammenhang mit einem Trust (Art. 529v OR);"

Zunächst ist zu bemerken, dass trustrechtliche Streitigkeiten und Angelegenheiten nicht unter der Bezeichnung "*Einzelne Vertragsverhältnisse*" geführt werden sollten. Wie der Erläuternde Bericht zu Recht festhält, handelt es sich beim Trust um keinen Vertrag (vgl. Erläuternder Bericht, Ziff. 5.1.1.1, S. 61).

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass das Summarverfahren für die in Art. 250 lit. b ZPO aufgeführten Verfahren zum Teil als wenig geeignet erscheint. Die Abberufung von Trustees und Protectors zufolge schwerwiegender Pflichtwidrigkeiten, die Anordnung einer Rechenschaftsablage und Auskunftserteilung durch den Trustee sowie die Anpassung der Trusturkunde und die Auflösung des Trusts aus triftigen sachlichen Gründen stellen streitige Angelegenheiten dar, in deren Rahmen mit bindender Wirkung für sämtliche Beteiligten komplexer rechtliche Fragen geklärt und Abwägungsentscheidungen getroffen werden müssen. Dies überschreitet den Rahmen eines summarischen Verfahrens erheblich. Diese Angelegenheiten sollten deshalb je nach Streitwert dem ordentlichen oder vereinfachten Verfahren zugewiesen werden.

C. STEUERRECHTLICHE BESTIMMUNGEN

I. VORBEMERKUNG

Einleitend ist zu erwähnen, dass der Gesetzesentwurf des Bundesrates vor allem die Besteuerung des sog. *Irrevocable Discretionary Trusts* im Vergleich zum bisher anwendbaren Kreisreiben 30 SSK bzw. 20 ESTV neu regelt. Dementsprechend wird auch in folgender Stellungnahme nicht spezifisch auf die Besteuerung des sog. *Revocable Trusts* und des sog. *Irrevocable Fixed Trusts* eingegangen, bei welchen die bisherigen Lösungen aus der Praxis im Grunde in den Vorschlag übernommen werden. Nachfolgend wird zu ausgewählten Artikeln der Vernehmlassungsvorlage Stellung genommen, bei welchen u. E. Anpassungs- sowie Klärungsbedarf besteht. Als Basis werden die Bestimmungen des DBG kommentiert, die Kommentierungen gelten jedoch analog auch für die Bestimmungen des StHG.

II. ZU ART. 10A DBG TRUSTS

1. Abs. 1

Art. 10a Abs. 1 DBG lautet gemäss Vernehmlassungsvorlage wie folgt:

"1 Das Einkommen eines Trusts wird dem Begründer zugerechnet, wenn dieser sich nicht endgültig des Trustvermögens entäussert hat."

Mit Art. 10a Abs. 1 DBG wird die Besteuerung des *Revocable Trusts* geregelt. Die Besteuerung erfolgt hierbei analog wie bisher für ausländische Trusts, welche als *Revocable Trusts* gelten. Obwohl der Bundesrat in seinem Erläuternden Bericht ausführt, dass die aktuelle Praxis betreffend die steuerliche Behandlung des *Revocable Trusts* in der Lehre kritisiert wird (S. 43), schlägt er keine Anpassung vor. Die bisherige Diskrepanz zwischen zivilrechtlicher Betrachtung (der Begründer ist nicht mehr zivilrechtlicher Eigentümer) und steuerrechtlicher Betrachtung (Trustvermögen wird dem Begründer zugerechnet) bleibt dadurch fortbestehen, auch ohne dass die Bedingungen für eine Steuerumgehung erfüllt werden.

2. Abs. 2

Art. 10a Abs. 2 DBG der Vernehmlassungsvorlage lautet:

"2 Das Einkommen eines Trusts wird den Begünstigten anteilmässig zugerechnet, wenn:

- a. der Begründer sich endgültig des Trustvermögens entäussert hat; und*
- b. die Begünstigten über Ansprüche auf Leistungen aus dem Trustvermögen verfügen."*

Absatz 2 regelt die Besteuerung des *Irrevocable Fixed Interest Trusts*. Auch hier soll die Besteuerung analog wie bisher für ausländische Trusts, die als *Irrevocable Fixed Interest Trusts* gelten, erfolgen. Hierbei besteht u. E. folgender Klärungsbedarf: Erfolgt die Besteuerung bei Realisation des Einkommens auf der Stufe des Trusts oder bei der Ausschüttung vom Trust an die Begünstigten? Der Entwurf spricht vom "Einkommen eines Trusts" und nicht vom "Einkommen aus einem Trust". Der Formulierung dürfte man entnehmen, dass die Besteuerung schon bei der Realisation erfolgt. Falls dies der Fall ist, stellt sich die Frage, wie sichergestellt werden soll, dass die nachfolgenden Ausschüttungen nicht ebenfalls besteuert werden.

Wir schlagen deshalb folgende Ergänzung vor, da die Besteuerung entweder bereits aufgrund von Abs. 2 erfolgt ist oder es sich entweder (i) um die Ausschüttung von gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG steuerfreien Kapitalgewinnen oder (ii) des bereits mittels Schenkungssteuern besteuerten Trustvermögens handelt:

Abs. 2^{bis}: Sämtliche Ausschüttungen eines nach Abs. 2 besteuerten Trusts an die Begünstigten sind steuerfrei.

3. Abs. 3

Art. 10a Abs. 3 DBG der Vernehmlassungsvorlage lautet:

"3 In den übrigen Fällen wird der Trust wie eine Stiftung besteuert. Er ist unbeschränkt steuerpflichtig, wenn mindestens ein Begünstigter in der Schweiz aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig ist. Seine unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nicht auf Begünstigte ohne persönliche Zugehörigkeit zur

Schweiz. Können die Begünstigten nicht bestimmt werden, so ist der Trust unbeschränkt steuerpflichtig, wenn der Begründer in der Schweiz aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig ist oder im Zeitpunkt seines Todes war."

Absatz 3 regelt die Besteuerung des *Irrevocable Discretionary Trusts*. Ein erstes Problem sehen wir in der folgenden Formulierung: Wie ist die Bedingung "können die Begünstigten nicht bestimmt werden" zu verstehen? Können *einzelne* Begünstigte nicht bestimmt werden oder können *sämtliche* Begünstigte nicht bestimmt werden?

Damit der Schweiz kein Steuersubstrat entgeht, ist die Bedingung "können die Begünstigten nicht bestimmt werden" wohl als "können einzelne Begünstigte nicht bestimmt werden" zu verstehen. In der Praxis kann es schwierig sein, Begünstigte eines *Irrevocable Discretionary Trusts* zu identifizieren. Beim *Discretionary Trust* werden in der Trusturkunde (*Trust Deed*) normalerweise lediglich abstrakte Klassen von Begünstigten bezeichnet. Der Entscheid darüber, wer letztendlich in den Genuss von Zuwendungen des Trusts kommen soll, wird dem Trustee überlassen (KS 30 SSK, S. 6/16). Es ist daher zu erwarten, dass ein Trust mit einem in der Schweiz steuerpflichtigen Begründer in vielen Fällen einer 100%-igen Steuerpflicht unterstehen wird; dies auch, falls die überwiegende Mehrheit der identifizierten Begünstigten keine persönliche Zugehörigkeit zur Schweiz haben. Ferner werden neu auch *Irrevocable Discretionary Trusts*, welche von einem Begründer vor Zuzug in die Schweiz errichtet wurden, von Art. 10a Abs. 3 DBG erfasst. Vor diesem Hintergrund führt die neue Regelung dazu, dass die Schweiz an Attraktivität als Zuzugsstaat für ausländische Begründer verliert.

Sodann stellt sich auf die Frage, wie mit einem internationalen *Charitable Trust* zu verfahren ist, welcher auch über Begünstigte in der Schweiz verfügt. Welche Bestimmungen finden Anwendung, wenn ein Trust einen gemeinnützigen Zweck verfolgt? Dieselben wie bei einer gemeinnützigen Stiftung?

Falls die Bedingung "können die Begünstigten nicht bestimmt werden" so zu verstehen ist, dass *sämtliche* Begünstigte nicht bestimmt werden können, stellt das Erfordernis, die persönliche Zugehörigkeit der Begünstigten zur Schweiz nachzuverfolgen, ein weiteres Problem dar. Müssen dann jährlich per Jahresende in einer ersten Etappe die Begünstigten identifiziert und in einer zweiten Etappe die persönliche Zugehörigkeit zur Schweiz (wiederholt) geprüft werden? Welcher Zeitpunkt ist massgebend für die Zugehörigkeit? Das Jahresende oder jeweils der Zeitpunkt der Realisation des Einkommens? Ist die steuerbare Quote jedes Jahr anders oder gar bei jedem Ertragsanfall innerhalb eines Jahres zu ermitteln? Es stellt einen erheblichen Aufwand dar, die steuerbare Quote jährlich oder sogar bei jedem Ertragsanfall zu ermitteln.

Hinzu kommt eine zusätzliche Diskrepanz: Der Trust ist unbeschränkt steuerpflichtig. Wird er aber nach Art. 50 und 52 DBG wie eine Stiftung besteuert, dann wäre der Trust unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sich der Sitz oder die tatsächliche Verwaltung in der Schweiz befinden würde und nicht nur, wenn mindestens ein Begünstigter in der Schweiz aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig ist. Die unbeschränkte Steuerpflicht wird hier nicht mit der persönlichen Zugehörigkeit begründet. Wie verhält es sich nun mit ausländischen Grundstücken, welche Teil des Trustvermögens darstellen? Man könnte die Ansicht vertreten, dass Art. 52 Abs. 1 DBG keine Anwendung findet, da der Trust nicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuer-

pflichtig ist. Dies würde zu einer Besteuerung der Erträge aus ausländischen Grundstücken führen, was aber einmalig im Schweizer Steuerrecht wäre (und auch schwer vereinbar mit den Prinzipien des internationalen Steuerrechts).

Letztlich: Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nicht auf Begünstigte ohne persönliche Zugehörigkeit zur Schweiz. Was passiert bei den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)? Ist der Trust dann ansässig und abkommensberechtigt? Oder nur teilweise? Oder gar nicht?

4. Abs. 4

Art. 10a Abs. 4 DBG der Vernehmlassungsvorlage lautet:

"4 Ist ein Trust nach Absatz 3 gemäss dem anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen im Ausland ansässig, so wird sein Einkommen dem Begründer zugerechnet."

Absatz 4 stellt einen klaren Verstoss gegen die DBA dar; diese würden mit obiger Bestimmung regelrecht zunichtegemacht. Ein DBA regelt die Ansässigkeit, wenn diese von zwei Ländern beansprucht wird. Wenn ein Trust gemäss DBA im Ausland ansässig ist, bedeutet dies per Definition, dass die Ansässigkeit im Ausland gegenüber der Ansässigkeit in der Schweiz "gewonnen" hat. Die Schweiz kann sicherlich nicht unilateral gemäss internem Recht Besteuerungen vornehmen, nachdem sie gemäss DBA gerade nicht als Land der Ansässigkeit gilt. Diese Problemstellung beinhaltet eine grosse Gefahr von Doppelbesteuerungen und gefährdet sowohl den Goodwill gegenüber der Schweiz in internationalen Steuerfragen als auch die Rechtssicherheit.

Eine weitere hochproblematische Thematik liegt darin begründet, dass das Einkommen aus dem Trust dem Begründer zugerechnet wird, selbst wenn der Begründer sich endgültig des Trustvermögens entäussert hat. Dies stellt einen Verstoss gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dar.

III. ZU ART. 24 DBG STEUERFREIE EINKÜNFTE

Art. 24 lit. a DBG der Vernehmlassungsvorlage lautet:

"Steuerfrei sind:

- a. *der Vermögensanfall infolge Erbschaft, Vermächtnis, Schenkung oder güterrechtlicher Auseinandersetzung; bei Stiftungen und bei Trusts ist für das Vorliegen einer Erbschaft, eines Vermächtnisses oder einer Schenkung auf den Zuwendungswillen derjenigen Person abzustellen, der die zugewendeten Vermögenswerte vorher steuerlich zugerechnet wurden:"*

Art. 24 lit. a DBG regelt den Fall des Ablebens des Begründers des *Revocable Trusts* wie auch die Errichtung eines *Irrevocable Fixed Interest Trusts*. Bei *Irrevocable Discretionary Trusts* kann man jedoch nicht von einer Schenkung des Trusts an die Begünstigten ausgehen. Sämtliche

Ausschüttungen des Trusts an die Begünstigten unterliegen daher der Einkommenssteuer letzterer. Dies führt zu einer erheblichen Besteuerung während des gesamten Lebenszyklus: (i) Schenkungssteuer (vermutlich zum Maximalsatz) bei der Errichtung, (ii) Besteuerung der laufenden Erträge (zwar zum reduzierten Satz von 4.25% statt 8.50%, aber inkl. Kapitalgewinne) auf Stufe Trust (hinzu kommt die Kapitalsteuer auf kantonaler Ebene) und (iii) Einkommenssteuer auf sämtlichen Ausschüttungen an den Begünstigten.

Gemäss jetziger Vorlage ist der Trust aufgrund seiner steuerlichen Behandlung unattraktiv. Zumindest die Ausschüttungen bis zum Betrag des eingebrachten und des mittels Schenkungssteuer versteuerten Trustvermögens sollten steuerfrei getätigt werden können. Sodann stellt sich die Frage, ob Ausschüttungen an die Begünstigten überhaupt zu versteuern sind, wenn sämtliche Erträge (inkl. Kapitalgewinne) auf Stufe Trust besteuert wurden (nachdem das eingebrachte Kapital der Schenkungssteuer zum Maximalsatz unterlag).

IV. ZU ART. 55 DBG MITHAFTUNG

Art. 55 DBG der Vernehmlassungsvorlage lautet wie folgt:

"⁵ Für die Steuern eines Trusts nach Artikel 10a Absatz 3 oder 4 haften die in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Begünstigten und der Begründer solidarisch."

Im Falle eines nach Artikel 10a Absatz 3 oder 4 DBG besteuerten Trusts würden die Begünstigten für die Steuerschulden haften, selbst wenn sie nicht über Ansprüche auf Leistungen aus dem Trustvermögen verfügen. Potentielle Begünstigten könnten für Steuerschulden haften, selbst wenn sie schlussendlich überhaupt keine Leistungen aus dem Trust erhalten würden. Weiter würde nach dieser Bestimmung der Begründer für die Steuerschulden haften, obschon er sich endgültig des Trustvermögens entäussert hat. Dies stellt für den Begründer wie auch für die Begünstigten ein Problem dar, verstösst dies doch gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (auch wenn das Steuerrecht analoge Bestimmungen schon kennt).

Für wohlwollende Prüfung der obigen Stellungnahme sind wir Ihnen zu Dank verpflichtet. Für Rückfragen stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüssen

Catherine Grun Meyer Daniel Antognini Morgan Boëffard Derya Özdoğan