

EIN PHILANTHROPISCHER BZW. GEMEINNÜTZIGER TRUST FÜR DIE SCHWEIZ

Gegenüberstellung zweier Rechtsinstitute verschiedener Rechtsordnungen

In diesem Artikel wird die Frage geklärt, ob im Rahmen der Diskussionen rund um die gesetzliche Regelung von Trusts in der Schweiz nicht gleichzeitig die Einführung eines Trust-ähnlichen gemeinnützigen bzw. philanthropischen Rechtsinstituts thematisiert werden sollte. Dieses würde jene Bedürfnisse abdecken, bei denen die gemeinnützige Stiftung an ihre Grenzen stösst.

1. EINLEITUNG

1.1 Allgemeines. Anfang 2017 ist das *Postulat Prüfung einer allfälligen gesetzlichen Regelung von Trusts* angenommen worden. Darin wurde der Bundesrat beauftragt, eine mögliche Einführung des Rechtsinstituts des Trusts in das schweizerische Privatrecht sowie eine Anpassung des anwendbaren Steuerrechts zu prüfen. Zurzeit sind die Arbeiten am Bericht zur Beantwortung des Postulats im Gang [1]. Die Diskussionen konzentrieren sich dabei hauptsächlich auf den erbrechtlichen Konnex [2]. In diesem Beitrag soll die Frage behandelt werden, ob nicht auch ein gemeinnütziger bzw. philanthropischer Trust in diese Diskussionen miteinbezogen werden sollte. Um diese Frage zu beantworten, soll in einem ersten Schritt der Begriff der Philanthropie kurz beschrieben und die Rolle der Schweizer gemeinnützigen Stiftung in diesem Sektor erläutert werden. Letztere wird in einem zweiten Schritt dem Trust gegenübergestellt. Gestützt auf die daraus gewonnenen Erkenntnisse wird schliesslich aufgezeigt, welche Eigenheiten ein Trust-ähnliches philanthropisches bzw. gemeinnütziges Rechtsinstitut ausweisen müsste, um der hierzulande gelebten Philanthropie bestmöglich zu dienen.

1.2 Stiftung und Philanthropie in der Schweiz. Der Begriff Philanthropie ist nicht allgemein gültig definiert. Im weiteren Sinn umfasst Philanthropie «jede private freiwillige Handlung für einen gemeinnützigen Zweck» [3]. Die ge-

meinnützige Stiftung (Art. 80 ff. *Schweizerisches Zivilgesetzbuch* [ZGB]), in der Schweiz eine der wichtigsten Rechtsformen von Non-Profit-Organisationen, nimmt dabei eine bedeutende Rolle ein. Die Stiftung in ihrer heutigen Form ist eine Erfindung des 19. Jahrhunderts. Für die damalige Gesellschaft war sie eine innovative Antwort auf ihre Bedürfnisse. Die heutige Gesellschaft ist jedoch mit der damaligen kaum mehr vergleichbar [4]. Auch die Welt der Philanthropie hat sich verändert. Sie ist einerseits professioneller geworden, andererseits ist ihre Ausrichtung heute eine andere: Der Fokus liegt stärker auf globalen Herausforderungen wie der Gesundheitsversorgung, der Umwelt und der nachhaltigen Entwicklung [5]. Eine Diskussion über neue Rechtsformen könnte hier Lösungsansätze schaffen. Deshalb ist es berechtigt, sich im Rahmen der Einführung des Trusts die Frage zu stellen, ob damit nicht gleichzeitig auch ein Trust-ähnliches gemeinnütziges bzw. philanthropisches Rechtsinstitut geschaffen werden könnte, welches die aktuellen Bedürfnisse befriedigt, welche heute durch die gemeinnützige Stiftung nur ungenügend abgedeckt werden.

2. TRUST

2.1 Allgemeines. Der *common law trust* ist ein rechtliches Gebilde, das in einer Vielzahl von Rechtsordnungen in unterschiedlichsten Ausgestaltungen figuriert. Die meisten dieser Jurisdiktionen basieren auf den Prinzipien des angelsächsischen Rechts. Als klassischer *common law trust* – der dem vorliegenden Beitrag zugrunde liegt – wird die «Urform» des Trusts verstanden, der Anfang des letzten Jahrtausends in Grossbritannien entstanden ist und sich bis heute in England und Wales gehalten hat [6]. Nachfolgend sollen anhand eines kurzen analytischen Überblicks die Parteien, die wesentlichen Merkmale und die vorwiegenden Formen des Trusts erörtert werden.

2.2 Parteien des Trusts. Grundsätzlich besteht der Trust aus einem Dreiparteienverhältnis. Der *settlor* (engl. Begrün-



ALINE KRATZ-ULMER,
DR. IUR., RECHTSANWÄLTIN,
HUBATKA MÜLLER VETTER
RECHTSANWÄLTE,
ZÜRICH,
ALINE.KRATZ@HMVLAW.CH

der, Errichter) übereignet dem *trustee* (engl. Verwalter) das Trust-Vermögen, das von diesem als Sondervermögen gehalten und zugunsten der *beneficiaries* (engl. Begünstigte) verwaltet wird. Der settlor legt die wesentlichen Rahmenbedingungen des Trusts in der Trust-Urkunde verbindlich fest. Zudem besteht für ihn die Möglichkeit, dem trustee seine persönlichen Präferenzen bezüglich Verwaltung in einem unverbindlichen *letter of wishes* mitzuteilen. Vielfach wird ein *protector* (engl. Aufseher, Protektor) eingesetzt, um ein reibungsloses Funktionieren dieses Rechtsverhältnisses zu gewährleisten [7].

2.3 Charitable trust. Das Institut des Trusts besteht aus zahlreichen Trust-Arten, welche wiederum einer Vielzahl von Zwecken gewidmet sein können. Der Fokus dieses Beitrags liegt beim *express trust*, genauer dem *charitable trust* [8]. Dieser wird – im Gegensatz zum (*private*) *express trust* – nicht zugunsten von Einzelpersonen errichtet, sondern zu einem wohltätigen Zweck [9].

2.3.1 Arten von charitable trusts. Bis zum Erlass des *Charities Act of 2006* wurde grundsätzlich zwischen vier Arten von charitable trusts unterschieden: Trusts zur Bekämpfung der Armut, zur Förderung von Ausbildung und Erziehung, zur Förderung der Religion sowie zur Förderung der allgemeinen Wohlfahrt. Dieser Erlass wurde bereits einige Jahre nach seinem Inkrafttreten durch den *Charities Act of 2011* ersetzt. Dabei blieben u. a. die oben erwähnten Kategorien erhalten, wurden jedoch in *section 3*, *Charities Act 2011* neu aufgelistet. Die Liste der möglichen Gründe für einen charitable trust besteht neu aus dreizehn Punkten, von denen der letzte schlicht mit *other purposes* umschrieben wird und als Auffangtatbestand fungiert.

2.3.2 Zeitliche und Steuerrechtliche Komponente. Charitable trusts unterliegen – im Gegensatz zum privaten Trust – nicht der *rule against perpetuity* und können deshalb praktisch ohne zeitliche Beschränkung errichtet werden [10]. Ferner gelten für sie weniger strikte Bestimmtheitsanforderungen, und sie unterliegen in England einer geringeren oder gar keiner Besteuerung [11]. Deshalb darf der wohltätige Zweck nicht mit anderen Motiven durchsetzt sein. Politische Intentionen, gewinnorientierte Ziele oder auch eine zu kleine, unmittelbar begünstigte Personengruppe lassen den charitable trust selbst dann nichtig werden, wenn dieser gleichzeitig auch einen *charitable intent* verfolgt [12].

2.3.3 Aufsicht. Da es bei einem charitable trust keine spezifischen Begünstigten gibt, die ihn durchsetzen könnten, untersteht er der Aufsicht einer unabhängigen nichtstaatlichen dreiköpfigen Behörde, der sog. *Charity Commission*. Diese wacht auf dem Hoheitsgebiet von England und Wales über die Konformität von charitable trusts und nimmt dabei u. a. folgende Aufgaben wahr: die Registrierung der charitable trusts, die Überwachung der Verwaltung und Konten (inklusive Buchführung), die Beratung der trustees bei Unklarheiten sowie die Untersuchung und Sanktionierung von Missbräuchen [13].

2.3.4 Doctrine of cy-près. Da die charitable trusts auf unbeschränkte Zeit aufgesetzt werden können, ist nicht auszuschliessen, dass deren Zweck mit der Zeit dahinfällt, Begünstigte wegfallen, Erträge zur Zweckerfüllung nicht mehr ausreichen oder dass sich ein Überschuss bildet, dessen Verwendung nicht geregelt ist. Für solche Fälle wurde von der englischen Rechtsprechung die *doctrine of cy-près* [14] entwickelt. Sie befugt die Gerichte, in den oben genannten

«Das Institut des Trusts besteht aus Trust-Arten, welche zahlreichen Zwecken gewidmet sein können.»

Situationen anzuordnen, dass das Trust-Vermögen so eingesetzt wird, dass es dem ursprünglichen, vom Erblasser bestimmten Zweck am nächsten kommt. Kann jedoch dem Willen des Erblassers keine Absicht zur Gemeinwohlförderung entnommen werden, ist eine letztwillige Verfügung unwirksam [15].

3. GEGENÜBERSTELLUNG DER GEMEINNÜTZIGEN STIFTUNG UND DES CHARITABLE TRUSTS

3.1 Gemeinsamkeiten und Unterschiede. Die gemeinnützige Stiftung [16] hat nebst der Zweckwidmung mit dem Trust gemeinsam, dass Vermögen ausgeschieden sowie selbstständig wird [17]. Demgegenüber besteht der wesentliche Unterschied zwischen diesen beiden Rechtsvehikeln darin, dass der Stiftung – im Gegensatz zum Trust – eine eigene Rechtspersönlichkeit zukommt, wodurch sie bei ihrer Gründung zur juristischen Persönlichkeit und Eigentümerin des Vermögens wird [18]. Dem Trust hingegen steht grundsätzlich keine eigene Handlungs- und Vermögensfähigkeit zu. Diese liegt vielmehr beim trustee, welcher als Eigentümer das Vermögen für den Trust hält und darüber waltet [19]. Ferner ist die Stiftung in der Regel einem wohltätigen Zweck gewidmet und hat nur selten einen wirtschaftlich motivierten Hintergrund [20]. Der charitable trust dient ebenfalls einem wohltätigen Zweck [21] und unterliegt in England daher einer geringen oder gar keiner Besteuerung [22], ähnlich wie die gemeinnützigen Stiftungen in der Schweiz. Zudem hat der charitable trust mit der gemeinnützigen Stiftung gemeinsam, dass beide von einer externen Behörde beaufsichtigt werden. Schliesslich sei noch erwähnt, dass die Stiftung keiner zeitlichen Begrenzung unterworfen ist und somit in der Theorie für die Ewigkeit existiert, was bei einem Trust grundsätzlich nicht der Fall ist [23]. Auch darin zeigt sich die Nähe des charitable trust zur gemeinnützigen Stiftung, da bei diesem die *rule against perpetuity* gerade nicht zur Anwendung kommt [24].

3.2 Kodifizierung eines gemeinnützigen oder philanthropischen Trusts in der Schweiz

3.2.1 Allgemeines. Institutionen aus anderen Rechtsordnungen können grundsätzlich auf zwei verschiedene Wege in das eigene positive Recht einfließen. Entweder erfolgt eine Rezep-

tion durch die Kodifikationsstätigkeit des Gesetzgebers oder durch höchstrichterliche Rechtsprechung [25]. Auch wenn die Schweizer Gerichte einige Urteile bezüglich Trusts gefällt haben [26], scheint die Rezeptionsmöglichkeit durch

«Um den Trust – bzw. in concreto: den charitable trust – einzuführen, käme die Vollrechtsrezeption, die Rezeption durch Nachbildung oder die sog. funktionale Annäherung infrage.»

höchstrichterliche Rechtsprechung wenig realistisch. Denn der Trust stellt ein fremdes Rechtsinstitut dar, welches zudem auf einer anderen Rechtsordnung beruht [27]. Die nachfolgenden Ausführungen betreffen ausschliesslich die Rezeption mittels Kodifikation, da sich hierzulande der Gesetzgeber schon seit geraumer Zeit mit dem Rechtsinstitut des Trusts befasst [28].

3.2.2 Rezeptionsmöglichkeit für die Schweiz. Um den Trust – bzw. in concreto: den charitable trust – in die Schweizer Rechtsordnung einzuführen, stehen dem Gesetzgeber Kodifikationsstätigkeiten von unterschiedlicher Intensität zur Verfügung. Hierfür käme die *Vollrechtsrezeption*, die *Rezeption durch Nachbildung* oder die sog. *funktionale Annäherung* infrage [29]. Welche Rezeptionsmöglichkeit am besten geeignet wäre, um einen gemeinnützigen oder philanthropischen Trust in unserer Rechtslandschaft zu kodifizieren, wird hier nicht weiter erläutert [30]. Vielmehr wird nachfolgend anhand der Aufsicht, der steuerrechtlichen Eigenheit und der Zweckänderungsmöglichkeit beim charitable trust untersucht, wie bspw. diese drei Punkte hierzulande im Zusammenhang mit einem Trust-ähnlichen gemeinnützigen bzw. philanthropischen Rechtsinstitut zu gestalten wären.

3.2.2.1 Aufsicht. Den bisherigen Ausführungen zufolge hat der charitable trust mit der gemeinnützigen Stiftung gemeinsam, dass er von einer unabhängigen Behörde beaufsichtigt wird [31]. Die Gründe der Unterstellung dieser beiden Rechtsvehikel unter eine Aufsicht sind vielschichtig [32]. Gleichfalls wäre die Beaufsichtigung eines Trust-ähnlichen gemeinnützigen bzw. philanthropischen Rechtsinstituts zu begrüssen. Damit würde nämlich dessen Zweckverwirklichung unter Schutz gestellt, womit der öffentliche Glaube in dieses Rechtsinstitut gestärkt würde. Dessen Beaufsichtigung würde nebst den privaten [33] auch den öffentlichen Interessen dienen [34]. Ferner könnte die Überlegung angebracht sein, ob aus Praktikabilitätsgründen nicht ausschliesslich ein Aufsichtsgremium, z. B. auf eidgenössischer Ebene, über dieses Vehikel wachen sollte. Denn sowohl der charitable trust als auch die gemeinnützige Stiftung verfolgen im Grunde genommen letztlich einen wohlthätigen Zweck. Aus dem Gleichbehandlungsgrundsatz könnte beispielsweise abgeleitet werden, dass beide Vehikel der gleichen Aufsichtspraxis einer Behörde unterstellt wären. Dies hätte ge-

genüber verschiedenen Aufsichtsbehörden (bspw. beim Bund, dem Kanton und der Gemeinde) den Vorteil, dass sich eine einheitliche Aufsichtspraxis entwickeln könnte.

3.2.2.2 Zweckänderung. Was die Zweckänderung und Zweckanpassung betrifft, sei bezüglich des charitable trust auf die doctrine of cy-près verwiesen [35] und hinsichtlich der gemeinnützigen Stiftung auf Art. 86a Abs. 1 und Abs. 2 ZGB. Nach Abs. 1 der genannten Bestimmung kann die zuständige Bundes- oder Kantonsbehörde den Zweck einer Stiftung auf Antrag des Stifters oder aufgrund von dessen Verfügung von Todes wegen ändern, wenn in der Stiftungsurkunde eine Zweckänderung vorbehalten worden ist und seit der Errichtung der Stiftung oder seit der letzten, vom Stifter verlangten Änderung mindestens zehn Jahre verstrichen sind. Art. 86a ZGB ermöglicht also dem Stifter, der Stiftung unter bestimmten Voraussetzungen eine neue Ausrichtung zu verleihen. Für Stiftungen, die einen öffentlichen oder gemeinnützigen Zweck nach Art. 56 lit. g *Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)* verfolgen, hält Art. 86a Abs. 2 ZGB zudem fest, dass auch der geänderte Zweck öffentlich oder gemeinnützig (im Sinne des Bundessteuerrechts) sein sollte. Diese steuerlich motivierte Einschränkung ist in der Lehre kritisiert worden [36]. Dennoch ist die Zweckänderung bei der ge-

meinnützigen Stiftung – sofern der geänderte Zweck öffentlich oder gemeinnützig ist – flexibler als nach der doctrine of cy-près [37], so kann der Stifter nach Art. 86a ZGB unter den gegebenen Voraussetzungen in seiner Urkunde selbst einen Zweckänderungsvorbehalt vorbringen. Bei der Ein-

«Die Einführung des Trusts in die schweizerischen Gesetzbücher könnte als Gelegenheit genutzt werden, um auch über die Einführung eines philanthropischen bzw. gemeinnützigen Trusts zu debattieren.»

führung eines Trust-ähnlichen philanthropischen bzw. gemeinnützigen Rechtsinstituts wäre es daher sinnvoll, wenn nebst der vorgesehenen Möglichkeit der Zweckänderung diese auch flexibler ausgestaltet würde.

3.2.2.3 Steuerbefreiung. Charitable trusts unterliegen in England einer geringen oder gar keiner Besteuerung [38], ähnlich wie die gemeinnützigen Stiftungen in der Schweiz [39]. Hierzulande spielen steuerliche Vorgaben u. a. eine Rolle bei der Formulierung des Zwecks und der Frage der Honorierung des Stiftungsrats. So können Steuerbehörden in der Behandlung der Gemeinnützigkeit einer Stiftung zurückhaltend

sein, wenn diese vor allem im Ausland tätig ist. Selbst wenn die Stiftung nur im Einzelfall im Ausland tätig ist, können die betreffenden Förderleistungen weiteren Auflagen unterstellt werden [40]. Im Zusammenhang mit Stiftungsratsmitgliedern können die Steuerbehörden auch ein ehrenamtliches Tätigwerden verlangen, was in der Lehre kritisiert wird [41]. Aus den bisherigen Ausführungen ist zu folgern, dass nebst der Steuerbefreiung eines Trust-ähnlichen philanthropischen bzw. gemeinnützigen Rechtsinstituts eine flexiblere Handhabung betreffend Auslandsausschüttungen oder die Vergütung von trustees angebracht wäre.

4. ERGEBNIS

Wie ausgeführt wurde, hat sich die Welt der Philanthropie verändert. Es ist an der Zeit, eine Diskussion über neue Rechtsinstitute zu führen. Die Einführung des Trusts in die schweizerischen Gesetzbücher könnte somit als Gelegenheit genutzt werden, um auch über die Einführung eines philanthropischen bzw. gemeinnützigen Trusts zu debattieren. Es wurde aufgezeigt, dass sich der charitable trust und die gemeinnützige Stiftung in einigen wesentlichen Punkten (Aufsicht, Steuerbefreiung und Zweckänderung) ähnlich sind. Die Einführung eines Trust-ähnlichen gemeinnützigen bzw. philanthropischen Rechtsinstituts käme insbesondere philanthropischen Projekten zugute. Sie wäre eine Ergänzung für die gemeinnützige Stiftung – insbesondere dort, wo diese an ihre Grenzen stösst. Im jetzigen Zeitpunkt bleibt also zu hoffen, dass auch der gemeinnützige bzw. philanthropische Trust in diese Diskussionen rund um die Einführung des Trusts mit einbezogen wird. ■

Anmerkungen: 1) Parlamentsdienste, Bericht der Kommission für Rechtsfragen vom 25. Oktober 2018. Abrufbar unter: www.parlament.ch. 2) Paolo Bernasconi, Es ist Zeit für einen Schweizer Trust, in: Neue Zürcher Zeitung (NZZ) vom 20. April 2018; Tetiana Bersheda, Trusts suisses: les Chambres ont compris l'enjeu, in: Le Temps vom 6. Mai 2018, Michael Fischer, Natalie Peter, Nachlassplanung – der Trust ist keine gute Lösung für die Schweiz, in: NZZ vom 24. Mai 2018. 3) Georg von Schnurbein, Steffen Bethmann, Philanthropie in der Schweiz, Schriftenreihe CEPS Forschung und Praxis, Band 1, Basel 2010, S. 4; Daniela Schönenberger, Venture Philanthropie, Basel 2011, S. 19. 4) Georg von Schnurbein, Plädoyer für neue Rechtsformen, Die Stiftung, September 2018, S. 11. 5) Vgl. Die Philanthropie wird professioneller, Interview mit Denis Pittet, Lombard Odier, Schweiz am Puls, 1. Halbjahr 2018, S. 40 ff. 6) Roman Cincelli, Der Common Law Trust, Zürich 2017, S. 9. 7) Roman Cincelli, Der Common Law Trust, Zürich, 2017, S. 58 ff. und 69. 8) Ders., S. 70 f. und 83. 9) Matthias Seiler, Trust und Treuhand im Schweizerischen Recht, Zürich 2005, S. 38. 10) Matthias Seiler, Trust und Treuhand im schweizerischen Recht, Zürich 2005, S. 39. 11) David Hayton, The Law of Trusts, 4. Aufl., London 2003, S. 110 ff.; Matthias Seiler, Trust und Treuhand im schweizerischen Recht, Zürich 2005, S. 39. 12) George Taylor Bogert, Trusts, 6. Aufl., St. Paul (Minnesota), 1987, S. 204 ff.; Roman Cincelli, Der Common Law Trust, Zürich,

2017, S. 95 ff. 13) David Hayton, The Law of Trusts, 4. Aufl., London 2003, S. 113. 14) «Cy-près»: Sog. dem alten Zweck nahe. 15) Matthias Seiler, Trust und Treuhand im schweizerischen Recht, Zürich 2005, S. 39. 16) Bei der gemeinnützigen Stiftung handelt es sich um Vermögen mit einer eigener Rechtspersönlichkeit, das vom Stifter zu einem von ihm bestimmten und dauernden Zweck ausgetrennt und verselbstständigt wird; Dominique Jakob, Art. 80 ZGB N 2 ff., in: Andrea Büchler, Dominique Jakob (Hrsg.), Kurzkomentar Zivilgesetzbuch, Basel 2018. 17) Roman Cincelli, Der Common Law Trust, Zürich 2017, S. 102; Peter Böckli, Der angelsächsische Trust – Zivilrecht und Steuerrecht, Sonderdruck aus der Zeitschrift Gesellschafts- und Kapitalmarktrecht (gesKR) 3/2007, Zürich, S. 17 f. 18) Roman Cincelli, Der Common Law Trust, Zürich 2017, S. 102. 19) Matthias Seiler, Trust und Treuhand im schweizerischen Recht, Zürich 2005, S. 70. 20) Deshalb besteht auch für die Stiftung grundsätzlich eine Eintragungspflicht in ein öffentliches Register, Vgl. Art. 81 Abs. 2 ZGB. 21) Matthias Seiler, Trust und Treuhand im schweizerischen Recht, Zürich 2005, S. 70; Roman Cincelli, Der Common Law Trust, Zürich 2017, S. 103. 22) Vgl. 2.3.2. 23) Peter Böckli, Der angelsächsische Trust – Zivilrecht und Steuerrecht, Sonderdruck aus der Zeitschrift Gesellschafts- und Kapitalmarktrecht (gesKR) 3/2007, Zürich, S. 16. 24) Vgl. 2.3.2. 25) Roman Cincelli, Der Common Law Trust, Zürich 2017, S. 369. 26) Vgl. Auflistung der Urteile von

Schweizer Gerichten zu Trusts. Abrufbar unter www.trust.ch. 27) Vgl. Roman Cincelli, Der Common Law Trust, Zürich 2017, S. 376. 28) Vgl. 1.1.; Luc Thévenoz, Trusts en Suisse, Adhésion à la Convention de La Haye sur les trusts et codification de la fiducie, Zürich, 2001 m.w.H. 29) Vgl. Roman Cincelli, Der Common Law Trust, Zürich 2017, S. 369 ff. 30) Vgl. Luc Thévenoz, Proposition pour un trust suisse, SZW/RSDA 2/2018, S. 99 ff. m.w.H. 31) Vgl. 2.3.3. und 3.1.; Vgl. für die gemeinnützige Stiftung, Harold Grüninger, Art. 84 ZGB N 5 m.w.H., in: Heinrich Honsell, Nedim Peter Vogt, Thomas Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, 5. Aufl., 2014 Basel u. a. 32) Vgl. für die gemeinnützige Stiftung: BSK-Harold Grüninger, Art. 84 ZGB N 1 m.w.H.; BGE 105 II 70. 33) Damit sind die Interessen des settlors gemeint, der an einer möglichst nahen Realisierung seines formulierten Zweckes interessiert ist. 34) Vgl. für die klassische Stiftung: Dominique Jakob, Schutz der Stiftung, Die Stiftung und ihre Rechtsverhältnisse im Widerstreit der Interessen, Tübingen 2006, S. 241 ff. 35) Vgl. 2.3.4. 36) Thomas Sprecher, Stiftungsrecht in a nutshell, Zürich 2017, S. 164 f. 37) Vgl. 2.3.4. 38) Vgl. 2.3.2. 39) Vgl. Art. 56 lit. g DBG, Art. 23 Abs. 1 lit. f und g Staatsgerichtshof (StGH); Kreis Schreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 8. Juli 1994 Nr. 12 betreffend Steuerbefreiung für juristische Personen. 40) Vgl. Thomas Sprecher; Stiftungsrecht in a nutshell, Zürich 2017, S. 191 und 193. 41) Ders., 193 ff.

