
Einsatzszenarien von liechten- steinischen Stiftungen und stiftungsähnlichen Zweckvermögen unter dem neuen DBA Schweiz – Liechtenstein¹

Am 10. Juli 2015 wurde das lang erwartete Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen der schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein von den Verhandlungsparteien unterzeichnet. Gemäss Medienmitteilung des schweizerischen Staatssekretariats für internationale Finanzfragen vom 10. Juli 2015 soll es ab dem 1. Januar 2017 in Kraft treten.

1 Einleitung

Das DBA wird das bisherige Abkommen zwischen beiden Staaten vom 22. Juni 1995 ersetzen², das hauptsächlich die Modalitäten abhängig beschäftigter natürlicher Personen regelte, die grenzüberschreitend tätig waren.



Olaf Gierhake

Prof. Dr. iur., Dr. rer. pol., LL.M. (International Taxation), LL.M. (Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht), Dipl.-Wirtschaftsingenieur, Dipl.-Betriebswirt (BA), Aktuar in der Schweizerischen Aktuarvereinigung, Institut für Vermögensschutz AG, Rapperswil, Schweiz, Lehrbeauftragter an der Universität Liechtenstein



Natalie Peter

Dr. iur., RA, LL.M., TEP, Partnerin bei Staiger Schwald & Partner AG, Zürich

Das neue Abkommen folgt nunmehr strukturell weitgehend³ dem Musterabkommen der OECD, insbesondere betreffend den Informationsaustausch in steuerlichen Fragen, und regelt neben der Grenzgängerbesteuerung und Rentenbesteuerung auch die Besteuerung grenzüberschreitender unternehmerischer Aktivitäten, von Vermögenserträgen und Lizenzgebühren.⁴ Im Protokoll, welches Bestandteil des Abkommens ist, haben die beiden Vertragsstaaten weitergehende und vom OECD-Standard abweichende Bestimmungen vereinbart, die u. a. auch die steuerrechtliche Ansässigkeit von liechtensteinischen

Stiftungen sowie von stiftungsähnlich ausgestalteten Anstalten und Treuunternehmen (Trust reg.) (nachfolgend «anteileignerlose Zweckvermögen» genannt) betreffen.

Angesichts der gem. Art. 335 ZGB nur sehr eingeschränkt für privatnützige Zwecke geeigneten schweizerischen Stiftung stellt sich immer wieder die Frage, ob und unter welchen Bedingungen auch liechtensteinische Stiftungen und andere anteileignerlose Zweckvermögen als Alternative für die Ausgestaltung einer grenzüberschreitenden Vermögens- und/oder Unternehmensnachfolgelösung schweizerischer Unternehmer und vermögender Privatpersonen in Betracht kommen. Es ist dabei stets zu klären, welche zivil- und steuerrechtlichen Vorteile und gegebenenfalls Nachteile die verschiedenen denkbaren Ausgestaltungsvarianten für schweizerische Rechtsanwender haben. Diese Fragen sind Gegenstand des vorliegenden Beitrags.

Nachfolgend wird hierzu zunächst in **Abschnitt 2** ein Überblick über die bisherige rechtliche und steuerliche Behandlung von liechtensteinischen Stiftungen in der Schweiz gegeben.

Anschliessend wird in **Abschnitt 3** anhand des am 10. Juli unterzeichneten Abkommenstextes untersucht, welche Vorteile sich für Rechtsanwender mit engen familiären und vermögensmässigen Anknüpfungspunkten in der Schweiz ergeben können, wenn sie in der Zukunft ein liechtensteinisches anteileignerloses Zweckvermögen für ihre Vermögens- und Unternehmensnachfolge-

Inhaltsverzeichnis

1 Einleitung

2 Bisherige Behandlung liechtensteinischer Stiftungen in der Schweiz

- 2.1 Zivilrechtliche und steuerrechtliche Grundlagen von Familienstiftungen in der Schweiz
- 2.2 Zivilrechtliche und steuerrechtliche Grundlagen von Familienstiftungen und ähnlichen Zweckvermögen in Liechtenstein
- 2.3 Grenzüberschreitende Anerkennung liechtensteinischer Stiftungen in der Schweiz
- 2.4 Steuerlicher «Durchgriff» im Kontext einer Steuervermeidung

3 Künftige Behandlung liechtensteinischer Zweckvermögen in der Schweiz aufgrund abkommensrechtlicher Ansässigkeit

- 3.1 Vorteile des DBA für ansässige Rechtsträger
- 3.2 Stiftungen
 - 3.2.1 «Nicht kontrollierte» privatnützige und gemischt-gemeinnützige Stiftungen
 - 3.2.2 Ausschliesslich gemeinnützige Stiftungen
 - 3.2.3 «Kontrollierte» Stiftungen
- 3.3 Anstalten
- 3.4 Treuunternehmen (Trust reg.)
- 3.5 Trusts
- 3.6 Weitere anteileignerlose Zweckvermögen

4 Fazit

- 4.1 Zusammenfassende Übersicht
- 4.2 Mögliche Einsatzszenarien für schweizerische Rechtsanwender

¹ Die Autoren danken Frau Dipl.-Kffr. Anja Gierhake, LL.M., Frau RA Severine Vogel, LL.M. und Dipl. Steuerexpertin sowie Herrn Dr. iur. René Vallaster für die kritische Durchsicht des Manuskripts.

² Vgl. Art. 29 Nr. 3 DBA CH-FL.

³ Es sind weiterhin Besonderheiten vorhanden, die strukturell von aktuellen Musterabkommen abweichen, so sieht das Abkommen einen Artikel 14 für selbstständige Arbeit (Freiberuflertätigkeiten) vor, die weder im OECD-Standard von 2010 noch dem von 2014 enthalten sind.

⁴ In der nächsten Ausgabe der Steuer Revue ist hierzu ein weitergehender Beitrag von Prof. Dr. Martin Wenz und Dipl.-Kffr. Anja Gierhake, LL.M. von der Universität Liechtenstein geplant.

dispositionen verwenden. Es wird dabei insbesondere untersucht, an welchen Stellen und unter welchen Voraussetzungen das Inkrafttreten des neuen DBA die steuerliche Behandlung liechtensteinischer Stiftungen in der Schweiz verändern wird und ob sich neue Anwendungspotenziale für schweizerische Rechtsanwender ergeben.

Es zeigt sich, dass derartige neue Einsatzmöglichkeiten im Wesentlichen davon abhängen, ob eine liechtensteinische Stiftung oder ein anderes anteileignerloses Zweckvermögen für die abkommensrechtliche «Ansässigkeit» unter dem neuen DBA qualifiziert oder nicht. Da die Ansässigkeit die entscheidende Voraussetzung für die Gewährung der meisten Abkommensvorteile darstellt, wird untersucht, unter welchen Voraussetzungen diese gegeben ist.

Schliesslich folgen in **Abschnitt 4** eine zusammenfassende Übersicht über die Ansässigkeiten verschiedener liechtensteinischer anteileignerloser Zweckvermögen unter dem DBA CH-FL und Ausführungen darüber, wie liechtensteinische Rechtsträger künftig genutzt werden können, um praxisgerechte grenzüberschreitende Unternehmens- und Vermögensnachfolgeregelungen für schweizerische Unternehmer und vermögende Privatpersonen zu entwickeln.

2 Bisherige Behandlung liechtensteinischer Stiftungen in der Schweiz

2.1 Zivilrechtliche und steuerrechtliche Grundlagen von Familienstiftungen in der Schweiz

In der Schweiz sind überwiegend gemeinnützige schweizerische Stiftungen verbreitet, welche einen ideellen (nicht-wirtschaftlichen) Zweck verfolgen. Weniger verbreitet sind schweizerische Familienstiftungen, die gem. Art. 335 Abs. 1 ZGB nur der Bestreitung der Kosten der Erziehung, Ausstattung oder Unterstützung von Familienangehörigen oder ähnlichen Zwecken dienen dür-

fen.⁵ Weitergehende Zweckdefinitionen, insbesondere sog. Unterhaltsstiftungen, die einen höheren Lebensstandard oder ein höheres Ansehen der Familie bewirken sollen, sind schweizerischen Familienstiftungen nicht erlaubt.⁶ Schweizerische Stiftungen, die in unzulässiger Weise die Mitglieder einer Familie begünstigen wollen, sind gem. Art. 52 Abs. 3 ZGB von Anfang an nichtig, auch wenn sie im Handelsregister eingetragen wurden. Sie müssen allerdings in einem gerichtlichen Verfahren für nichtig und damit für nicht bestehend erklärt werden. Eine ursprünglich widerrechtliche oder unsittliche Stiftung führt zur Nichtexistenz des Rechtsträgers und damit zur Rückgabe des betroffenen Vermögens an den Stifter oder allenfalls seine Rechtsnachfolger.

Das zivilrechtliche Verbot der Familienunterhaltsstiftung in der Schweiz verhindert damit eine längerfristige Bindung des Nachlassvermögens in einem einzigen schweizerischen Rechtsträger ohne Anteilseigner, in welchem Familienmitglieder in einem umfassenden Sinne begünstigt sind. Aus diesen Gründen ist es heute schwierig, z. B. Unternehmensnachfolgen für schweizerische Familienunternehmen mit Hilfe von schweizerischen privatnützigen Stiftungen zu planen und umzusetzen.

Da eine eigenständige Definition der juristischen Person in den Schweizer Steuergesetzen fehlt, wird im Steuerrecht grundsätzlich an die zivilrechtliche Rechtspersönlichkeit angeknüpft. Einer bestehenden und zivilrechtlich anerkannten juristischen Person kann nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung jedoch ausnahmsweise die Steuersubjektqualität abgesprochen werden, wenn eine Steuerumgehung bzw. ein Rechtsmissbrauch vorliegt (sogenannter «steuerrechtlicher Durchgriff»). Eine Steuerumgehung liegt vor, wenn eine vom Steuerpflichtigen gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich erscheint und anzunehmen ist, dass er diese Wahl missbräuchlich getroffen hat in der Absicht, Steuern einzusparen, die bei

sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führte, wenn es von der Steuerbehörde hingenommen würde.⁷

Das Bundesgericht hat sich bereits in den 1920er- und 1930er-Jahren auf interkantonaler Ebene mit der Frage befasst, ob Schweizer Familienstiftungen steuerrechtlich anzuerkennen sind.⁸ Es stellte damals bei verschiedenen interkantonalen Doppelbesteuerungskonflikten fest, dass über die zivilrechtliche Existenz einer juristischen Person steuerrechtlich hinweggesehen werden kann, wenn die Gründung

«nachweisbar lediglich zu dem Zweck erfolgte, um der sonst bestehenden Steuerpflicht im anderen Kanton zu entgehen, und sofern weiter die Gründung so gestaltet ist, dass in Wirklichkeit trotz der Verhältnisse durch die gewählte zivilrechtliche Form der bisherige Vermögens-träger nach wie vor in Bezug auf das betreffende Vermögen und dessen Erträge die Befugnisse ausübt, auf die es für die Zuschuldung der Steuerhobeit ankommt».

Erst später beschäftigte sich das Schweizer Bundesgericht mit der Frage der privatrechtlichen Einordnung einer Stiftung⁹ und sprach dieser Stiftung die steuerliche Subjektfähigkeit aufgrund einer festgestellten zivilrechtlichen Ungültigkeit ab.

2.2 Zivilrechtliche und steuerrechtliche Grundlagen von Familienstiftungen und ähnlichen Zweckvermögen in Liechtenstein

In Liechtenstein bestehen seit der Einführung des Personen- und Gesellschaftsrechtes («PGR») Mitte der 1920er-Jahre mehrere Ausgestaltungsvarianten anteileigener Zweckvermögen. Zu diesen gehören neben den Stiftung gem. Art. 552 §1–41 PGR auch die Anstalten gemäss Art. 534–551 PGR, die Treuunternehmen gemäss Art. 932a § 1–170

PGR und die Treuhänderschaften (Trusts) gem. Art. 897–932 PGR. Das liechtensteinische PGR ist seinerzeit mit der Zielsetzung entwickelt worden, möglichst alle in der Welt verbreiteten Rechtsinstitute verselbstständiger Zweckvermögen in Liechtenstein zu rezipieren. Alle genannten Rechtsinstitute können mit privatnützigen, gemeinnützigen oder hieraus gemischten Zwecken versehen werden. Die Stiftung ist immer juristische Person; die Anstalt und das Treuunternehmen sind typischerweise als juristische Personen ausgestaltet, es gibt aber auch Varianten ohne Rechtspersönlichkeit. Die liechtensteinische Treuhänderschaft wurde weitgehend dem angelsächsischen Trustrecht nachempfunden und stellt bis heute die einzige deutschsprachige Rezeption dieses Rechtsinstituts dar. Mit dem schweizerischen Art. 335 ZGB vergleichbare Beschränkungen einer privatnützigen Zweckdefinition findet man im liechtensteinischen Zivilrecht nicht. Im Gegenteil, privatnützige verselbstständigte Zweckvermögen mit engem Bezug zur Familie des Errichters («Familienstiftungen»¹⁰, «Familienanstalten»¹¹, «Familientreuunternehmen»¹²) sind weit verbreitet und sind zum Teil

⁵ Vgl. BGE 108 II 393 E. 6a; vgl. Opel, A., Diss. 2009, S. 19 ff.

⁶ Sogenannte Familienfideikommiss i. S. v. Art. 335 Abs. 2 ZGB; vgl. BGE 108 II 394.

⁷ BGE 107 Ib 315 S. 323; sowie Matteotti, S. 173.

⁸ BGE 252 I 372; BGE 53 I 440; BGE 5 I 373; eine Zusammenfassung dieser und weiterer Entscheide findet sich bei Opel, Diss. 2009, S. 44 ff.

⁹ BGE 71 I 265.

¹⁰ Vgl. bei Familienstiftungen das Vollstreckungsprivileg für Begünstigungs- oder Anwartschaftsberechtigungen des Art. 552 § 36 Abs. 1 PGR.

¹¹ Vgl. bei Familienanstalten das Vollstreckungsprivileg für Begünstigungs- oder Anwartschaftsberechtigungen des Art. 546 Abs. 1 PGR.

¹² Vgl. bei Trusts Art. 914 Abs. 2 PGR; bei Familientreuunternehmen Art. 932 § 35 Abs. 5, 6 PGR, bei fideikommissarischen Treuunternehmen Art. 932 § 108 ff. PGR

mit besonderen rechtlichen Privilegien, zum Beispiel im Bereich des Vermögensschutzes («Asset Protection»), ausgestattet.

Für Schweizer Rechtsanwender können die Wahl- und Ausgestaltungsmöglichkeiten liechtensteinischer Rechtsinstitute deswegen attraktiv sein, weil sich zumeist für verschiedene in- und ausländische *Personen*- (Stifter/Settlor, Begünstigte/Beneficiaries) und *Vermögenskonstellationen* (Unternehmensbeteiligungen, Immobilien, Bankanlagen) optimal geeignete Konfigurationen finden lassen, die auch grenzüberschreitend mit den gesellschafts- und steuerrechtlichen Rahmenbedingungen in den verschiedenen Zieländern in Einklang gebracht werden können.

Eine besondere Rolle spielt im grossräumigeren internationalen Steuerplanungskontext die Tatsache, dass Liechtenstein – anders als die Schweiz – Vertragsstaat des Vertrages über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) ist. Liechtensteinische Stiftungen und andere anteilseignerlose Zweckvermögen dürfen deswegen seitens der verschiedenen EU-Mitgliedsländer wie etwa Deutschland, Österreich oder Grossbritannien aufgrund der verschiedenen, auch für den EWR-Raum gültigen europäischen Grundfreiheiten steuerrechtlich nicht gegenüber vergleichbaren inländischen Stiftungen oder Trusts diskriminiert werden. Stiftungen in der Schweiz liegen dagegen aus Sicht von EU- und EWR-Staaten steuerrechtlich nicht im «Gemeinschaftsgebiet», sondern stets im «Drittland», für das in der Regel deutlich strengere Missbrauchsvermeidungs- und Anerkennungsregeln gelten.¹³

In der Vergangenheit wurden liechtensteinische anteilseignerlose Zweckvermögen auch in der Schweiz vergleichsweise häufig in einem missbräuchlichen Kontext verwendet. Während in Deutschland eigens ein «Anti-Missbrauchs-gesetz» für den Einsatz von Auslands-Familienstiftungen geschaffen wurde (§ 15 AStG), wurden in der Schweiz im Wesentlichen auf kantonalen und eidgenössischen Rechtssprechungsebenen

zivil- und steuerrechtlich ausgerichtete Urteile gefällt, die auf die Vermeidung rechtsmissbräuchlicher Einsatzszenarien grenzüberschreitend eingerichteter Stiftungen, Anstalten oder auch Trusts gerichtet sind.

2.3 Grenzüberschreitende Anerkennung liechtensteinischer Stiftungen in der Schweiz

Die zivilrechtliche Anerkennung einer ausländischen Stiftung beurteilt sich nach Schweizer Recht grundsätzlich nach dem Recht des Inkorporationsstaates, d. h. der Rechtsordnung desjenigen Staates, in dem sie errichtet wurde (Art. 154 Abs. 1 IPRG).

Die Inkorporationstheorie kann allerdings durch Art. 17 IPRG (Vorbehalt des Ordre Public) sowie durch Art. 18 IPRG (lois d'application immédiate) eingeschränkt werden. In der Literatur scheint Einigkeit darüber zu bestehen, dass liechtensteinische Familienstiftungen nicht gegen den Ordre Public verstossen, mithin also unabhängig von ihrer Ausgestaltung zivilrechtlich anzuerkennen sind. Bezüglich der Anwendbarkeit von Art. 18 IPRG auf ausländische Familienstiftungen wurden in der Vergangenheit verschiedene Meinungen vertreten und auch die Rechtsprechung ist bei der Beantwortung dieser Frage zu uneinheitlichen Ergebnissen gekommen. So hatte die Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich noch am 10. Januar 2000 entschieden, dass auf eine liechtensteinische Stiftung zwingend schweizerisches Recht und damit Art. 335 ZGB anzuwenden sei, wenn die Begünstigten im Zeitpunkt der Stiftungerrichtung ihren Wohnsitz in der Schweiz hatten. Nur auf diese Weise lasse sich Art. 335 ZGB aufrechterhalten. Mit Urteil vom 29. Oktober 2009 hat das Schweizer Bundesgericht allerdings entschieden, dass das Verbot der Errichtung von Familienfideikommissen nach Art. 335 Abs. 2 ZGB keine lois d'application immédiate im Sinne von Art. 18 IPRG darstelle.

Seither kann deshalb zuverlässig davon ausgegangen werden, dass liechtensteinische Familienstiftungen und stiftungsähnliche Rechtsinstitute mit Rechtspersönlichkeit in der Schweiz zivil- und steuerrechtlich anerkannt werden, wenn im Einzelfall keine Steuerumgehung vorliegt.

2.4 Steuerlicher «Durchgriff» im Kontext einer Steuerumgehung

Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung führt allerdings das Vorliegen einer Steuerumgehung zu einem steuerrechtlichen «Durchgriff». Dabei wird fiktiv angenommen, die Stiftung würde für steuerliche Zwecke gar nicht existieren. In der Folge werden Vermögen und Erträge der Stiftung steuerrechtlich nicht der Stiftung selbst, sondern den in der Schweiz ansässigen beteiligten Personen, also dem Stifter einerseits oder den Begünstigten andererseits, zugerechnet.

Mit Bezug auf liechtensteinische Stiftungen wurde in Lehre und Rechtsprechung bisher zwischen sogenannten «kontrollierten» und «nicht kontrollierten» Stiftungen unterschieden.¹⁴

Liechtensteinische «kontrollierte» Stiftungen, bei welchen ein steuerrechtlicher Durchgriff stattfindet, zeichnen sich dadurch aus, dass¹⁵

- sich der Stifter in der Errichtungsurkunde ein Widerrufsrecht vorbehalten hat oder
- sich der Stifter in der Errichtungsurkunde ein Recht zur Ergänzung des Stiftungszweckes vorbehalten hat oder
- sich der Stifter den Ertrag des Stiftungsvermögens weiterhin regelmässig aneignen

kann, ohne gegen die Stiftungsurkunde bzw. den Stiftungszweck zu verstossen oder

- der Stifter tatsächlich schaltet und waltet, wie wenn das Stiftungsvermögen immer noch sein eigenes persönliches Vermögen wäre, ohne Rücksicht auf statutarische Befugnisse und deren Grenzen.

In der Vergangenheit wurden die Stiftungsorgane oft auch durch sogenannte «Mandatsverträge» nachhaltig als Weisungsempfänger des Stifters gebunden. Eine tatsächliche Vermögensverselbstständigung, wie sie in der Schweizer Rechtsordnung bei der Errichtung einer Schweizer Stiftung zwingend vorgesehen ist, fand nicht statt.¹⁶

Eine Steuerumgehung liegt bei Familienstiftungen somit im Allgemeinen vor, wenn sich der Stifter erstens tatsächliche Befugnisse im Sinne der oben skizzierten «kontrollierten» Stiftung vorbehalten hat, und wenn zweitens die Stiftung lediglich zu dem Zweck errichtet wurde, um einer andernfalls bestehenden Steuerpflicht zu entgehen. Wird eine «kontrollierte» Stiftung mit Wissen und Wollen des Stifters über Jahre vor dem schweizerischen Fiskus verborgen, liegt stets eine Steuerumgehungsabsicht des Stifters vor. In einigen älteren Entscheidungen bezüglich Schweizer Familienstiftungen hat das Bundesgericht eine Steuerumgehungsabsicht angenommen, wenn

- sich der Zweck auch durch die Errichtung einer Stiftung auf den Todesfall mittels letztwilliger Verfügung hätte erreichen lassen, oder

¹³ Vgl. z. B. § 15 ASTG; nach dieser Vorschrift werden die Einkünfte von ausländischen Familienstiftungen regelmässig in Deutschland ansässigen Stiftern oder Begünstigten zugerechnet; die Abwendung dieser Rechtsfolge ist gem. Abs. 6 leg. cit. nur für Familienstiftungen möglich, die Sitz und Geschäftsleitung im EU- oder EWR-Gebiet haben. Liechtensteinische Stiftungen können deswegen in Deutschland unter bestimmten Voraussetzungen für eine steuerliche Intransparenz

qualifizieren, schweizerischen Familienstiftungen steht diese Möglichkeit aufgrund der nicht vorhandenen Mitgliedschaft der Schweiz im EWR nicht offen; vgl. ausführlich Gierhake, Vermögensschutz.

¹⁴ Hepberger/Maute, S. 592 ff.; Peter, IFF, S. 164f.

¹⁵ U.a. BGE 131 II 627 E. 5.2.; BGE 107 Ib 315 oder BGer vom 18. Juni 2010, 2C_43/2010.

¹⁶ Vgl. Opel, Diss. 2009, S. 61 f.; Opel, A., ASA 78 (2009/2010), S. 271.

- als Sitz der Stiftung ein Ort gewählt wurde, zu dem weder der Stifter noch seine Familie eine Beziehung haben, der sich aber durch eine sehr tiefe Steuerbelastung auszeichnet.¹⁷

In Vermögens- und Unternehmensnachfolgeszenarien besteht heute aber mittlerweile international Einigkeit darüber, dass Stiftungen sinnvollerweise – und völlig unabhängig von steuerrechtlichen Überlegungen – bereits lebzeitig errichtet werden sollten, etwa um Erbstreitigkeiten zu verhindern, um die Folgen von Demenz- oder anderen Alterskrankheiten für den Bestand des Familienvermögens zu reduzieren, oder eine ordnungsgemässe Einarbeitung der Stiftungsorgane im Sinne der Stiftungserklärung unter Aufsicht der ehemaligen Vermögensinhaber zu ermöglichen.

Auch das Argument der geforderten engen Beziehung zum Stiftungsstandort ist unseres Erachtens überholt, insbesondere dann, wenn die Heimatrechtsordnung des Stifters oder der Begünstigten schon zivilrechtlich keine für Unternehmens- und/oder Vermögensnachfolgeszenarien hinreichend geeigneten privatnützigen Rechtsinstitute anbietet. Sind die beteiligten Personen in unterschiedlichen Wohnsitzstaaten ansässig oder ist das Vermögen – wie das heute häufig der Fall ist – weltweit verteilt belegen, erweisen sich die vorhandenen Schweizer Rechtsinstitute in der Rechtsgestaltungspraxis vielfach als weitgehend ungeeignet.

Aufgrund ihrer in der Vergangenheit häufig anzutreffenden «kontrollierten» Ausgestaltung verweigerte die Schweizer Verwaltungspraxis vielen liechtensteinischen Stiftungen die Steuersubjektsfähigkeit unter Verweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Steuerumgehung.¹⁸ Im Sinne eines Durchgriffs wurden und werden sie in der Folge steuerlich «transparent» behandelt, das heisst,¹⁹

- es findet keine Entreichung des Stifters statt,
- das Vermögen und der Ertrag daraus wird weiterhin vollumfänglich dem Stifter zuge-

rechnet, es sei denn die Zurechnung findet neu bei den Begünstigten statt,

- es wird keine Schenkungssteuer bei der Errichtung oder Zuwidmung erhoben, ausser bei einer Zurechnung an die Begünstigten, welche von der Schenkungssteuer nicht ausgenommen sind,
- es kann der in der Schweiz ansässige Stifter (oder allenfalls die Begünstigten) aufgrund der steuerlichen Zurechnung des Vermögens das Verrechnungssteuerguthaben der Stiftung zurückfordern,
- es bleiben Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Stiftungsvermögen, wie bei einer Veräusserung von Privatvermögen des Stifters, steuerfrei und
- es werden die Begünstigten bei Ausschüttungen steuerrechtlich aus dem Vermögen des Stifters bereichert; die Zuwendungen unterliegen deswegen gegebenenfalls der Schenkungssteuer, nicht aber der Einkommensteuer.

Erst mit dem Tod des Stifters stellt sich die Frage, ob der Stiftung ab diesem Zeitpunkt eine eigene Steuersubjektsqualität zukommt oder ob die Stiftung weiterhin transparent behandelt und damit das Stiftungsvermögen sowie die Erträge daraus nunmehr den Begünstigten zugerechnet werden. In der Praxis kann weiterhin eine transparente Behandlung in Situationen stattfinden, in welchen die Begünstigten ähnliche Einflussrechte auf die Stiftung oder das Stiftungsvermögen haben, wie dies bereits beim Stifter der Fall war.²⁰ Gehen die Stifterrechte mit dem Tod des Stifters allerdings unter, führt dies in der Regel steuerrechtlich zu einer «Stiftungserstarrung», welche in vielen Schweizer Kantonen die Erbschaftssteuer zum Höchstsatz (Nichtverwandten-Tarif) auslöst. Um die laufende Gefahr einer erheblichen Erbschaftssteuerbelastung zu einem nicht planbaren Zeitpunkt abzuwenden, ist eine frühzeitige Klärung mit den zuständigen kantonalen Steuerbehörden und das Einholen von Steuerrulings mit dem Ziel, bei Vorliegen der Vorausset-

zungen die transparente Besteuerung auf Ebene der Begünstigten fortzuführen, dringend geboten. Um die Annahme einer Steuerumgehung und damit einen Durchgriff zu vermeiden, darf sich der Stifter also keinen freien Zugriff auf das Stiftungskapital, insbesondere keine Möglichkeit der freien Verwendung von Stiftungsmitteln für eigene Zwecke ausserhalb der Stiftungssatzung, wahren. Er darf zudem nicht selber in den jederzeitigen und voraussetzungslosen Stiftungsgenuss kommen. Bei in diesem Sinne «nicht kontrollierten» Stiftungen kommt es auch steuerrechtlich zur vollständigen «Lösung» des Stiftungsvermögens vom Stifter und zu einem fortan eigenständigen steuerrechtlichen Dasein der Stiftung.

Diese Voraussetzungen entsprechen sinngemäss auch in etwa der deutschen aussteuerrechtlichen Vorschrift des § 15 Abs. 6 AStG. In dieser wird für eine Vermeidung der bei ausländischen Familienstiftungen grundsätzlich gebotenen steuerrechtlichen Hinzurechnung der Stiftungserträge zum Stifter oder den Begünstigten (zusätzlich zur EU-/EWR-Mitgliedschaft des Sitzlandes der Stiftung) gefordert, dass sich der Stifter und die Begünstigten nachhaltig «entreichern», also die Verfügungsgewalt über das Vermögen zu Gunsten der Stiftung und derer Organe zur Verwirklichung des Satzungszweckes statutarisch und tatsächlich aufgeben.

3 Künftige Behandlung liechtensteinischer Zweckvermögen in der Schweiz aufgrund abkommensrechtlicher Ansässigkeit

3.1 Vorteile des DBA für ansässige Rechtsträger

Das nunmehr vorliegende DBA Schweiz–Liechtenstein (nachfolgend nur noch «DBA CH-FL» genannt) sieht umfassende Modalitäten zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen und Doppel-Nichtbesteuerungen, zur Steuerkooperation

und zum Informationsaustausch in Steuerfragen vor. Es besteht zwischen den Vertragsparteien Einigkeit darüber, dass Liechtenstein der Schweiz künftig u. a. durch einen Informationsaustausch behilflich sein wird, möglichen Steuerverkürzungen und Steuermisbräuchen auch im Einsatzkontext von liechtensteinischen Stiftungen und anderen anteileignerlosen Zweckvermögen wirksam vorzubeugen. Im Gegenzug sollen bestimmte liechtensteinische Stiftungen und stiftungsähnliche Rechtseinrichtungen künftig von Abkommensvorteilen profitieren können, welche ihnen bislang unter dem bestehenden «Rumpf-abkommen» von 1995 nicht zukamen.

Das DBA CH-FL ist damit nicht nur eine kleine Überarbeitung des bestehenden Abkommens, sondern stellt die steuerliche Zusammenarbeit zwischen beiden Ländern auf eine völlig neue Grundlage.

In der Vergangenheit wurden liechtensteinische Stiftungen vielfach als «kontrollierte» Stiftungen errichtet, da eine intransparente Ausgestaltung auch mit steuerlichen Nachteilen verbunden ist. Hierzu gehört insbesondere, dass die Errichtung einer «nicht kontrollierten» liechtensteinischen Stiftung in vielen Kantonen hohe Schenkungssteuern zum unattraktiven Nicht-Verwandtensatz auslösen kann und dass die Stiftung die auf Dividenden von Schweizer Kapitalgesellschaften erhobene Verrechnungssteuer von 35% nicht selber zurückfordern konnte.

Im neuen DBA CH-FL werden nunmehr denjenigen liechtensteinischen Stiftungen und stiftungs-

¹⁷ BGE 52 I 372 mit Verweisen auf frühere Entscheide.

¹⁸ Vgl. Locher, Einführung zu Art. 49 ff. N 23 ff. m. w. N., Opel, Diss, 2009 S. 39 ff.

¹⁹ Vgl. z. B. Praxisfestlegung der Steuerverwaltung Graubünden vom 15. April 2013, S. 3 f.

²⁰ Opel schliesst eine transparente Behandlung allerdings aus, weil die Begünstigten an der Stiftungserrichtung und -ausgestaltung nie selber beteiligt waren. Opel, Diss. 2009, S. 78 f.

ähnlichen Rechtsinstituten, die als «ansässig» im Sinne des Art. 4 DBA CH-FL qualifizieren, eine Reihe von attraktiven Abkommensvorteilen gewährt:

- Die Schweizer Verrechnungssteuer in Höhe von 35% kann künftig ganz (bei Zinsen und einem längerfristig gehaltenen Kapitalgesellschaftsanteil von $\geq 10\%$) oder teilweise (auf 15% bei Kapitalgesellschaftsanteilen $< 10\%$) reduziert werden (Art. 11 Abs. 1 DBA CH-FL, Art. 10 Abs. 1, 3 lit. a DBA CH-FL i. V. m. Protokollpunkten 3 und 4 DBA CH-FL).
- Die Stiftung wird steuerlich anerkannt und unterliegt in der Schweiz allenfalls einer beschränkten Steuerpflicht.
- Die Stiftung erzielt erhöhte Rechtssicherheit – durch eine staatsvertragliche Vereinheitlichung der Ansässigkeitsbedingungen gemäss Art. 4 i. V. m. Protokollbestimmung 2 DBA CH-FL, – durch ein Gleichbehandlungsgebot gemäss Art. 24, DBA CH-FL und – durch Zugang zu einem rechtlich bindenden Verständigungsverfahren gemäss Art. 25 DBA CH-FL.

Der DBA-rechtliche Begriff der «Ansässigkeit» erlangt damit im vorliegenden Kontext der Steuerplanung für künftige grenzüberschreitende Errichtungen liechtensteinischer anteilseignerloser Zweckvermögen besondere Bedeutung.

3.2 Stiftungen

3.2.1 «Nicht kontrollierte» privatnützige und gemischt- gemeinnützige Stiftungen

Art. 1 DBA CH-FL bestimmt, dass das Abkommen für Personen gilt, welche in einem oder beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Die beiden Ausdrücke «Person» und «ansässig» werden sodann in Art. 3 Abs. 1 lit. c und d und Art. 4 Abs. 1 DBA CH-FL definiert.

Gemäss Art. 3 Abs. 1 lit. c DBA CH-FL umfasst der Ausdruck «Person» neben den natürlichen Per-

sonen auch Gesellschaften und andere Personenvereinigungen. Die abkommensrechtliche Definition des Gesellschaftsbegriffs in Art. 3 Abs. 1 lit. d DBA CH-FL ist umfassend und beinhaltet jede juristische Person und jeden Rechtsträger, sofern diese/r für die Besteuerung wie eine juristische Person behandelt wird. Alle anderen Personenvereinigungen (wie z. B. Personengesellschaften), die nicht wie juristische Personen besteuert werden, qualifizieren dagegen im Umkehrschluss nicht als «Gesellschaft» im Sinne des Abkommens.

«Personen» qualifizieren gemäss Art. 4 Abs. 1 DBA CH-FL dann als in einem Vertragsstaat «ansässig», wenn die personenbezogenen Merkmale, die eine liechtensteinische unbeschränkte Steuerpflicht auslösen (z. B. Sitz, Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt, Ort der tatsächlichen Verwaltung gem. Art. 2, Art. 6, Art. 44 SteG) im Einzelfall erfüllt sind.

Nicht eintragungspflichtige privatnützige Stiftungen werden nach liechtensteinischem Recht über Art. 106 Abs. 2 Nr. 4 PGR und über die spezialgesetzliche Vorschrift des Art. 552 § 1 Abs. 1 PGR bereits durch die Errichtung durch den Stifter, auch ohne Eintragung ins Öffentlichkeitsregister, zu einer juristischen Person. Die liechtensteinische Stiftung ist damit nach nationalem Recht auch unabhängig von ihrem Gemeinnützigkeitsstatus stets juristische Person und unterliegt gemäss Art. 44 Abs. 1 lit. a SteG schon allein aufgrund ihres – zwingend in der Stiftungsurkunde festzulegenden²¹ – Satzungssitzes in Liechtenstein der unbeschränkten Steuerpflicht und ist damit grundsätzlich eine ansässige Gesellschaft im Sinne des Abkommens. Stiftungen in Liechtenstein sind analog zu Schweizer Stiftungen ein verselbstständigtes Zweckvermögen und haben als solche keine Anteilseigner oder Gesellschafter im gesellschaftsrechtlichen Sinne.²²

Nach Art. 4 Abs. 1 DBA CH-FL i. V. m. Art. 44 SteG gilt damit grundsätzlich jede Stiftung, welche in Liechtenstein aufgrund ihres Sitzes oder des Or-

tes ihrer tatsächlichen Verwaltung unbeschränkt steuerpflichtig ist, als «ansässige» Person. Die Vertragsparteien haben in Protokollbestimmung 2 zu Art. 4 lit. b DBA CH-FL allerdings ihr Einverständnis darüber festgehalten, dass eine Stiftung, welche von ihrem liechtensteinischen Wahlrecht Gebrauch macht und zu dem speziellen Besteuerungsregime für Privatvermögenstrukturen («PVS» gem. Art. 64 SteG) optiert, als nicht in Liechtenstein «ansässig» gilt und damit die Vorteile des DBA CH-FL nicht in Anspruch nehmen kann. Da schon die Regelbesteuerung liechtensteinischer juristischer Personen im internationalen Quervergleich wettbewerbsfähig ist und sich diese materiell in den meisten praxisrelevanten Konstellationen mit Schweizer Vermögenswerten ohnehin kaum vom Sondersteuerregime der PVS unterscheidet, stellt diese Einschränkung unseres Erachtens keine besondere Beschränkung dar.

3.2.2 *Ausschliesslich gemeinnützige Stiftungen*

Liechtensteinische gemeinnützige Stiftungen sind eintragungspflichtig und erlangen auf diese Weise Rechtspersönlichkeit gemäss Art. 106 Abs. 1 PGR. Zudem stehen sie unter der Aufsicht der liechtensteinischen Stiftungsaufsichtsbehörde. Eine liechtensteinische gemeinnützige Stiftung ist – wie jede andere juristische Person – gem. Art. 44 SteG aufgrund ihres Sitzes oder Ortes der tatsächlichen Verwaltung in Liechtenstein unbeschränkt steuerpflichtig und qualifiziert damit für die Ansässigkeit unter dem DBA CH-FL.

Auch gemäss Protokollbestimmung 2 zu Art. 4 lit. a (ii) DBA CH-FL schliesst der Begriff «in einem Vertragsstaat ansässige Person» in Liechtenstein ansässige Stiftungen ein, die ausschliesslich zu öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken gegründet und geführt werden.

Der liechtensteinische «Gemeinnützigkeitskatalog» findet sich in Art. 107 Abs. 4a PGR und ist –

soweit ersichtlich – mit der in Protokollbestimmung 2 zu Art. 4 lit. a (ii) DBA CH-FL angegebenen Gemeinnützigkeitsnomenklatur deckungsgleich.

Gemäss Art. 552 § 2 Abs. 2 PGR ist eine liechtensteinische Stiftung zivilrechtlich bereits dann gemeinnützig, wenn die Satzung zumindest eine überwiegende gemeinnützige Zweckverfolgung vorsieht. Die Regelung der Protokollbestimmung 2 zu Art. 4 lit. a (ii) DBA CH-FL dürfte nach dem Wortlaut aber lediglich diejenigen gemeinnützigen liechtensteinischen Stiftungen erfassen, die *ausschliesslich* gemeinnützige Zwecke erfüllen.

Das liechtensteinische Steuergesetz knüpft in Art. 4 Abs. 2 SteG eine Steuerbefreiung in Liechtenstein an eine ausschliesslich gemeinnützige Zweckverfolgung, fordert aber darüber hinaus – und anders als das DBA CH-FL – auch eine Unwiderruflichkeit der gemeinnützigen Zweckverfolgung. Da die lokale Steuerbefreiung nach dem ausdrücklichen Wortlaut der Protokollbestimmung 2 zu Art. 4 lit. a (ii) DBA CH-FL für die Ansässigkeit des Rechtsträgers unschädlich ist, sind steuerbefreite liechtensteinische Stiftungen somit stets «ansässig» im Sinne des DBA CH-FL.

Umgekehrt steht eine in Liechtenstein nicht gegebene Steuerbefreiung der Stiftung der Anwendbarkeit der Protokollbestimmung nicht entgegen, denn auch beispielsweise widerruflich ausgestaltete Stiftungen, die in Liechtenstein nicht steuerbefreit sind, gelten nach dem DBA-Text als uneingeschränkt in Liechtenstein «ansässig», sofern sie mit einem ausschliesslich gemeinnützigen Stiftungszweck errichtet wurden. Dies ist insofern bemerkenswert, als eine gemeinnützige Stiftung in der Schweiz nicht unter einem Widerrufsvorbehalt errichtet werden kann.

²¹ Art. 552 § 16 Abs. 1 Nr. 2 PGR.

²² Vgl. Art. 552 § 1 Abs. 1 PGR.

Ausschliesslich gemeinnützige Stiftungen sind demnach stets und unabhängig von weiteren Details ihrer Ausgestaltung als «ansässig» im Sinne des DBA CH-FL zu qualifizieren.

Da Protokollbestimmung 2 zu Art. 4 lit. a (ii) DBA CH-FL von «Organisationen» spricht, die ausschliesslich zur Verfolgung gemeinnütziger Zwecke begründet werden, gilt die hier vorgetragene Argumentation sinngemäss auch für alle anderen liechtensteinischen anteilseignerlosen Zweckvermögen, bei denen die übrigen Ansässigkeitskriterien (siehe unten Abschnitte 3.3, 3.4 und 3.5) zutreffen. Unter die Protokollbestimmung fallen also auch ausschliesslich gemeinnützige Anstalten und Treuunternehmen mit Rechtspersönlichkeit, sofern sie wie eine juristische Person unbeschränkt steuerpflichtig sind.²³

3.2.3 «Kontrollierte» Stiftungen

Das Protokoll zum DBA enthält zur abkommensrechtlichen Ansässigkeit von bestimmten liechtensteinischen Stiftungen mit schweizerischen Bezugspunkten weitere Regelungen. Da ausschliesslich gemeinnützige Stiftungen und stiftungsähnliche Rechtsinstitute bereits von Protokollbestimmung 2 zu Art. 4 lit. a (ii) DBA CH-FL erfasst sind (siehe oben), kann Unterpunkt (iii) leg. cit. nur noch für bestimmte gemischt gemeinnützige (Art. 552 § 2 Abs. 2 PGR) oder privatnützige (Art. 552 § 2 Abs. 3 und 4 PGR) Stiftungen und stiftungsähnliche Rechtsinstitute gelten.

Grundsätzlich keine Beschränkung der Ansässigkeit bei kontrollierten Stiftungen ohne schweizerische beteiligte Personen.

Zunächst ist anzumerken, dass Stiftungen oder stiftungsähnliche Rechtsinstitute von der weitergehenden Protokollbestimmung 2 zu Art. 4 lit. a (iii) DBA CH-FL *nicht* erfasst sind, sofern weder der Stifter noch ein Begünstigter in der Schweiz

Wohnsitz hat. Hierzu gehören insbesondere alle Arten liechtensteinischer Stiftungen oder stiftungsähnlicher Rechtsinstitute, die in der Schweiz über Immobilien- oder Beteiligungsbesitz verfügen, sofern das Rechtsinstitut von nicht in der Schweiz ansässigen natürlichen Personen begründet wurde und es keine in der Schweiz ansässigen Personen begünstigt. In diesen Fällen sieht das Protokoll keine Besonderheiten in Bezug auf deren Ansässigkeit vor. Sie gelten deswegen nach der allgemeinen, oben unter Abschnitt 3.2.1 beschriebenen, Qualifikation stets und unabhängig von der Frage, ob sie nach schweizerischer Rechtsprechung als «kontrolliert» oder «nicht kontrolliert» zu betrachten wären, als «ansässig» und können das DBA CH-FL direkt in Anspruch nehmen.

In derartigen Missbrauchsszenarien besteht allerdings die Möglichkeit, dass die Rückerstattung einer einbehaltenen Schweizer Verrechnungssteuer unter Hinweis auf Protokollpunkt 4 zu den Art. 10, 11, 12 und 21 lit. a DBA FL-CH von der Eidgenössischen Steuerverwaltung verweigert wird. Diese Verweigerungsmöglichkeit von Abkommensvorteilen soll in Missbrauchsszenarien für «Einkünfte» greifen, «die ... von einem Rechtsträger vereinnahmt werden, wenn der hauptsächliche Zweck ... der Errichtung des Rechtsträgers darin besteht, die Vorteile der Artikel 10, 11, 12 und 21 in Anspruch zu nehmen, und wenn bei der Ausklammerung ... des Rechtsträgers diese Einkünfte einer Person zugerechnet würden, die in keinem der beiden Vertragsstaaten ansässig ist».

Vor dem Hintergrund der bisherigen Behandlung «kontrollierter» Stiftungen ist nachvollziehbar, weshalb die Protokollbestimmung 2 zu Art. 4 lit. a (iii) DBA CH-FL Stiftungen mit ausländischen Stiftern und Begünstigten nicht einschliesst. Weder der ausländische Stifter noch die ausländischen Begünstigten sind in diesem Szenario in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig, sodass eine transparente Behandlung

aus einkommens- und vermögenssteuerlicher Sicht ins Leere geht.

«Kontrollierte» Stiftungen mit schweizerischen beteiligten Personen

Gemäss Protokollbestimmung 2 zu Art. 4 lit. a (iii) DBA CH-FL besteht unter den Vertragsparteien Einvernehmen darüber, dass der Ausdruck «eine in einem Vertragsstaat ansässige Person» auch liechtensteinische Stiftungen *ein-schliesst*, die in Liechtenstein der regulären Ertragssteuer unterliegen, «sofern weder der Stifter noch ein Begünstigter» mit «Ansässigkeit in der Schweiz» noch «eine diesen nahestehende Person» faktisch oder rechtlich über das Stiftungsvermögen oder die Erträge daraus verfügen können. Die Protokollbestimmung 2 zu Art. 4 lit. a (iii) DBA CH-FL beschränkt sich damit auf Stiftungen und stiftungsähnliche Rechtsträger, welche in der Vergangenheit als «nicht kontrolliert» bezeichnet wurden. Im Sinne der Protokollbestimmung sollen nunmehr also «nicht kontrollierte» Stiftungen als im Sinne des DBA CH-FL «ansässige» Personen gelten.

Diese Regelung ist auf die bisherige Rechtsprechung und Praxis der Schweiz zurückzuführen, wonach «kontrollierte» Stiftungen in der Regel steuerlich transparent behandelt werden, indem das Stiftungsvermögen und die Erträge daraus entweder dem Stifter oder allenfalls dem Begünstigten mit Wohnsitz in der Schweiz zuge-rechnet werden.

Die Beurteilung, ob eine «nicht kontrollierte» Stiftung vorliegt, erfolgt im Sinne des Protokolls im Einzelfall unter Würdigung sämtlicher Umstände. Damit eine privatnützige Stiftung mit Schweizer Stiftungsbeteiligten zuverlässig als in Liechtenstein ansässig gilt, sind folgende Mindestmerkmale kumulativ zu erfüllen:

- Der Stifter hat sich in den Errichtungsdokumenten der Stiftung kein Widerrufsrecht vorbehalten (die Stiftung ist unwiderruflich)

- Der Stifter hat sich in den Errichtungsdokumenten kein Recht zur Änderung der Stiftungsdokumente (z. B. Stiftungsurkunde [Statut] und/oder Stiftungszusatzurkunden [Beistatut]) vorbehalten (Der Stifter hat kein Recht zur Änderung der Stiftungsdokumente)
- Weder der Stifter noch eine ihm nahestehende Person verfügen über ein Weisungsrecht im Sinne eines bestimmenden Einflusses im oder gegenüber dem Stiftungsrat
- Die Begünstigten haben keinen Rechtsanspruch auf Zuwendungen aus der Stiftung (Das Rechtsverhältnis zwischen den Begünstigten und der Stiftung hat keinen nutzungsähnlichen Charakter).

Diese Erfordernisse sind mehr oder weniger deckungsgleich mit den Voraussetzungen, welche das Schweizer Bundesgericht in seiner langjährigen Rechtsprechung zum Durchgriff infolge Steuerumgehung herausgearbeitet hat²⁴. Lagen diese Mindestanforderungen gemäss Protokollbestimmungen bisher vor, wurden liechtensteinische Stiftungen auch in der Vergangenheit steuerrechtlich als intransparent anerkannt.

Die wörtliche Formulierung der Protokollbestimmung 2 zu Art. 4 lit. a (iii) DBA CH-FL ist etwas unglücklich. Da in Liechtenstein unbeschränkt steuerpflichtige und dem normalen Besteuerungsregime für juristische Personen unterliegende Stiftungen grundsätzlich im Sinne von Art. 4 Abs. 1 DBA CH-FL als «ansässige Person» gelten, wäre zu erwarten gewesen, dass im Protokoll im Sinne einer negativen Abgrenzung diejenigen Merkmale aufgelistet werden, welche zu einem Ausschluss der Ansässigkeit führen. Die Protokollbestimmung präzisiert jedoch, dass liechtensteinische Stiftungen mit schweizerischen Beteiligten (sinngemäss wohl

²³ Vgl. auch Gierhake, Abkommensberechtigung, StR 6/7 2014.

²⁴ Vgl. oben unter 2.4.

«nur») dann als im Sinne des DBA CH-FL ansässig gelten sollen, wenn sie «nicht kontrolliert» sind. Damit sie nach (hier unterstellter) Auffassung der Vertragsparteien als «nicht kontrolliert» gelten, müssen die explizit aufgeführten Mindestanforderungen, wie oben dargestellt, kumulativ erfüllt sein. Ist somit eines der Erfordernisse nicht erfüllt, wäre im Sinne der Protokollbestimmung davon auszugehen, dass über die Stiftung faktisch oder rechtlich durch den in der Schweiz ansässigen Stifter, den Begünstigten oder diesen nahestehende Person verfügt wird. Es handelte sich mithin um eine «kontrollierte» Stiftung, welche im Sinne des DBA CH-FL nicht als ansässige Person gelten soll. Der letzte Satz von Protokollbestimmung 2 zu Art. 4 lit. a (iii) DBA CH-FL hält ausdrücklich fest, dass diese Protokollbestimmung auch analog für stiftungsähnlich ausgestaltete liechtensteinische Anstalten und Treuunternehmen (Trust reg.) gelten soll.

3.3 Anstalten

Eine Anstalt²⁵ mit Rechtspersönlichkeit²⁶ erlangt nach der Eintragung²⁷ in Liechtenstein den Status einer juristischen Person und unterliegt allein schon bei Vorhandensein des zwingend festzulegenden²⁸ Satzungssitzes in Liechtenstein der unbeschränkten liechtensteinischen Ertragssteuerpflicht.²⁹ Damit gilt sie grundsätzlich auch als «ansässige Gesellschaft» im Sinne des DBA CH-FL.³⁰ Anstalten liechtensteinischen Rechtes haben in der Regel keine Anteilseigner/Gesellschafter und sind in dieser Ausgestaltung stiftungsähnlich. Anders als bei Stiftungen sind zivilrechtlich aber auch Ausgestaltungsvarianten mit Anteilsrechten denkbar, welche den Anstalten den Charakter einer Kapitalgesellschaft verleihen können.³¹

Für die abkommensrechtliche Beurteilung der Ansässigkeit einer privatnützigen Anstalt ist die Frage von Bedeutung, ob die Anstalt stiftungsähnlich ausgestaltet ist oder nicht. Bei einer stiftungsähnlichen Ausgestaltung findet die Proto-

kollbestimmung 2 zu Art. 4 lit. a (iii) DBA CH-FL nämlich analog zu den Stiftungen Anwendung. Während eine ausschliesslich gemeinnützig tätige Anstalt stets «ansässig» ist, gilt eine nicht ausschliesslich gemeinnützige stiftungsähnliche Anstalt zumindest dann als eine in einem Vertragsstaat ansässige Person, wenn die Voraussetzungen gemäss Protokollbestimmungen 2 zu Art. 4 lit. a (iii) DBA CH-FL kumulativ erfüllt sind. Aus Schweizer Sicht könnte sonst nach unilateralem Recht ein steuerrechtlicher Durchgriffstatbestand vorliegen.

Ist die Anstalt nicht stiftungsähnlich ausgestaltet, sondern gleicht sie eher einer Kapitalgesellschaft, findet Protokollbestimmung 2 zu Art. 4 lit. a (iii) DBA CH-FL keine Anwendung. Solche Anstalten gelten deshalb stets als in Liechtenstein ansässig, wenn sie der unbeschränkten Regelbesteuerung für juristische Personen unterliegen. Abkommensvorteile aus den Art. 10, 11, 12, und 21 DBA CH-FL können in missbräuchlichen Treaty-Shopping-Einsatzszenarien unter Bezugnahme auf Protokollbestimmung 2 zu Art. 4 lit. a, b DBA CH-FL von Schweizer Seite verwehrt werden.

3.4 Treuunternehmen (Trust reg.)

Ein Treuunternehmen³² mit Rechtspersönlichkeit³³ wird durch Eintragung im Öffentlichkeitsregister ebenfalls zur juristischen Person. Sie wird gemäss Art. 44 Abs. 1 lit. c SteG bei Vorhandensein eines Satzungssitzes in Liechtenstein wie eine juristische Person besteuert und ist damit grundsätzlich ebenfalls eine ansässige Gesellschaft im Sinne des Abkommens.³⁴ Auch Treuunternehmen liechtensteinischen Rechtes mit Rechtspersönlichkeit haben in der Regel keine Anteilseigner/Gesellschafter und sind damit in dieser Ausgestaltung stiftungsähnlich. Grundsätzlich sind aber auch Ausgestaltungsvarianten mit Anteilsrechten vorstellbar.³⁵ Das Treuunternehmen hat, wie auch die Anstalt, gegenüber der Stiftung den Vorteil, dass es selbst

ein nach kaufmännischer Art geführtes Unternehmen betreiben und damit auch selbst gewerblich tätig werden kann.

Wie bei den Stiftungen und Anstalten ist die konkrete Form der Ausgestaltung für die Frage der abkommensrechtlichen Beurteilung der Ansässigkeit des Treuunternehmens mit Rechtspersönlichkeit dann von Bedeutung, wenn das Treuunternehmen nicht ausschliesslich gemeinnützig tätig ist und entweder einen schweizerischen Treugeber oder schweizerische Begünstigte aufweist.

Die Regeln zu den «nicht kontrollierten» Stiftungen in Protokollbestimmung 2 zu Art. 4 lit. a (iii) DBA CH-FL gelten nach dem letzten Satz der Protokollbestimmung analog auch für Treuunternehmen. Ist ein derartiges mit einem nicht ausschliesslich gemeinnützigem Zweck versehenes Treuunternehmen mit schweizerischen Beteiligten stiftungsähnlich ausgestaltet (sind also keine Anteilsrechte mit Inhabern vorhanden) und erfüllt es die vier in der Protokollbestimmung aufgezählten Mindestkriterien für die Annahme einer mangelnden Kontrolle, wird es abkommensrechtlich analog zur «nicht kontrollierten» Stiftung als in Liechtenstein ansässig betrachtet.

In vielen Ländern mit Common Law Rechtssystemen sind rechtsfähige Stiftungen kontinental-europäischer Prägung, wie sie in der Schweiz,

Deutschland, Österreich und in Liechtenstein zum Einsatz kommen, nahezu unbekannt. In diesen Ländern kommt bei Erbschafts- oder Unternehmensnachfolgeplanungen deshalb häufig der Trust zur Anwendung. Sofern Begünstigte ihren Wohnsitz in einem angelsächsischen Land haben oder über in einem solchen Land belegende Vermögenswerte, etwa Immobilien, verfügen, stellt sich für Schweizer Stifter/Settoren die Frage, welches anteilseignerlose Zweckvermögen sie errichten sollen, um diese Vermögenswerte zu strukturieren.

Bei grenzüberschreitenden Begünstigungs- und/oder Vermögenskonstellationen kann der Einsatz eines liechtensteinischen Treuunternehmens aufgrund seiner Ähnlichkeit zu angelsächsischen Business Trusts gesellschafts- und steuerrechtlich vorteilhaft sein. Dies gilt insbesondere dann, wenn *gleichzeitig* eine steuerrechtliche Ansässigkeit nach dem DBA CH-FL einerseits und dem DBA Liechtensteins mit dem jeweiligen Bezugsland (beispielsweise Grossbritannien oder Singapur) andererseits gewährleistet bleibt. Würde etwa ein in Grossbritannien ansässiger Settlor ein liechtensteinisches Treuunternehmen errichten, kann dieses nach dem DBA FL-UK steuerrechtlich als UK-Trust qualifizieren³⁶ und gleichzeitig aufgrund der vorhan-

²⁵ Zu näheren gesellschaftsrechtlichen Eigenschaften der liechtensteinischen Anstalt vgl. z. B. Marxer & Partner (Hrsg.) (2009), S. 69–81.

²⁶ Art. 534 Abs. 1 PGR.

²⁷ Art. 106 Abs. 1 PGR.

²⁸ Art. 536 Abs. 2 Nr. 1 PGR.

²⁹ Art. 44 Abs. 1 lit. a SteG.

³⁰ Eine gegebenenfalls bestehende, jedoch gem. Protokollpunkt 2 lit. b zu Art. 4 Abs. 1 «ansässigkeitsschädliche», Option zur Wahl des liechtensteinischen Besteuerungsregimes für Privatvermögensstrukturen wird annahmegemäss nicht ausgeübt.

³¹ Vgl. Art. 540 PGR, Marxer&Partner, S. 70.

³² Zu näheren gesellschaftsrechtlichen Eigenschaften des liechtensteinischen Treuunternehmens vgl. z. B. Marxer & Partner, S. 129–144.

³³ Art. 932a § 1 Abs. 2 PGR.

³⁴ Eine gegebenenfalls bestehende, jedoch gem.

Protokollbestimmung 2c zu Art. 4 Abs. 1 «ansässigkeitsschädliche», Option zur Wahl des liechtensteinischen Besteuerungsregimes für Privatvermögensstrukturen wird annahmegemäss nicht ausgeübt.

³⁵ Vgl. Art. 932a § 23 PGR.

³⁶ Vgl. z. B. die in Anhang 1 der zweiten gemeinsamen Erklärung von Grossbritannien und Liechtenstein enthaltene Gegenüberstellung britischer und liechtensteinischer Rechtsformen für Steuerzwecke; vgl. Liechtensteinische Regierung (2010), S. 8.

denen Rechtspersönlichkeit die Ansässigkeitsbedingungen unter dem DBA CH-FL erfüllen.

3.5 Treuhänderschaften (Trusts)

Das Personen- und Gesellschaftsrecht des Fürstentums Liechtenstein kennt neben der Stiftung³⁷, der Anstalt mit Rechtspersönlichkeit³⁸ und dem Treuunternehmen mit Rechtspersönlichkeit³⁹ auch Trusts (Treuhänderschaften)⁴⁰, die für die Gestaltung einer Unternehmens- und/oder Vermögensnachfolge auch im internationalen Kontext mit Common Law Ländern grundsätzlich in Betracht kommen können.

Die schweizerische Rechtsordnung sieht die Rechtsfigur des Trusts zwar nicht vor, anerkennt seit der Ratifikation des Haager Trustübereinkommens zivilrechtlich aber gleichwohl im Ausland gültig errichtete Trusts. Auf steuerrechtliche Angelegenheiten ist das Haager Trustübereinkommen allerdings ausdrücklich nicht anwendbar (Art. 19 HTÜ). Der praktische steuerrechtliche Umgang mit ausländischen Trusts ist im nationalen schweizerischen Steuerrecht weitgehend durch das Kreisschreiben 30 der schweizerischen Steuerkonferenz vom 22. August 2007 geregelt.

Mangels expliziter Regelung im DBA CH-FL können Treuhänderschaften (Trusts) nur dann selbstständig abkommensberechtigt sein, wenn sie als in einem Vertragsstaat «ansässige Person» gelten. Einige wenige Staaten definieren den Trust in ihren jeweiligen bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen explizit als Person im Sinne von Art. 3 Abs. 1 OECD-MA (bspw. Kanada und USA).⁴¹ In den übrigen Abkommen stellt sich die Frage, ob der Trust unter den Begriff «Gesellschaft» oder «Personenvereinigung» fällt. Ein Trust kann nicht unter den Begriff «Gesellschaft» im Sinne von Art. 3 Abs. 1 OECD-MA fallen, weil er keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt. Da an einem Trust stets verschiedene Personen beteiligt sind – Settlor, Begünstigte und Trustee – kann ein Trust unter

Umständen als Personenvereinigung selbstständig abkommensberechtigt sein. Eine enge Auslegung des Begriffs «Personenvereinigung» würde zu einer von der OECD ungewollten Einschränkung des Anwendungsbereiches des Abkommens führen. Dies wäre insbesondere der Fall, wenn das Vorliegen einer Personenvereinigung mit dem Argument verneint würde, dass weder zwischen dem Settlor und dem Trustee noch zwischen dem Trustee und den Beneficiaries ein entsprechender Vertrag besteht. Es ist allgemein anerkannt, dass der Begriff «Person» möglichst weit zu fassen ist.⁴² Der Ausdruck «Person» umfasst deshalb auch Personenverbindungen, selbst wenn diese keine eigene Rechtspersönlichkeit haben.

Gemäss Art. 897 PGR ist eine liechtensteinische **Treuhänderschaft (Trust)**⁴³ keine juristische Person mit Rechtspersönlichkeit⁴⁴, sondern ein von einem Treuhänder «im eigenen Namen als *selbstständiger Rechtsträger* zu Gunsten eines oder mehrerer Dritter mit Wirkung gegen jedermann» zu verwaltendes Treugut. Der liechtensteinische Trust ist damit zunächst zweifellos ein «Rechtsträger» im Sinne des liechtensteinischen Zivil- und Steuerrechts und damit auch im Sinne des Art. 3 Abs. 1 lit. d DBA CH-FL. Eine Gesellschaftseigenschaft im Sinne des DBA CH-FL liesse sich damit für den Trust gemäss Art. 3 Abs. 1 lit. d DBA CH-FL nur dann erreichen, wenn der Trust als «Rechtsträger» «wie eine juristische Person behandelt» würde.

Juristische Personen unterliegen in Liechtenstein der Ertragsteuer gemäss Art. 44 – 63 SteG. Da der Trust in der in Art. 44 Abs. 1 lit. c SteG aufgeführten Liste von Rechtsformen, die wie juristische Personen besteuert werden, nicht explizit aufgeführt ist, muss zur Bestimmung der abkommensrechtlichen Gesellschaftseigenschaft im Einzelnen geprüft werden, ob liechtensteinische Trusts steuerrechtlich materiell «wie juristische Personen» besteuert werden. Sollte eine Besteuerung «wie juristische Personen» ausgeschlossen werden, könnte der Trust

abkommensrechtlich immer noch eine «Personenvereinigung» sein, welche im Sinne von Art. 3 Abs. 1 lit. c DBA CH-FL als «Person» gilt. Für die eigenständige Anwendung des DBA CH-FL muss der Trust allerdings im Sinne von Art. 4 Abs. 1 DBA CH-FL auch «ansässig» sein. Gemäss Satz 2 von Art. 4 Abs. 1 DBA CH-FL gilt eine Person nicht als in einem Vertragsstaat ansässig, wenn sie in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit dort gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist. Es ist somit weiter zu prüfen, ob der Trust in Liechtenstein der beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt.

In früheren Beiträgen des Mitautors Prof. Gierhake in dieser Zeitschrift wurde diese Prüfung im Rahmen der Analyse des – in diesen Punkten gleichlautenden – DBA D-FL durchgeführt und festgestellt, dass der Trusts je nach Ausgestaltung als abkommensrechtliche «Person» gelten kann, die Ansässigkeit des Trust letztlich jedoch an Art. 4 Abs. 1 Satz 2 DBA D-FL (bzw. DBA CH-FL), nach welchem eine «Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit dort gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist», scheitert.⁴⁵ Genau dies ist nämlich nach Art. 44 Abs. 2 SteG beim Trust der Fall. Um Wiederholungen zu vermeiden, wird im Hinblick auf weitere Einzelheiten der Prüfung insbesondere auf diese frühere Darstellung verwiesen.

3.6 Weitere anteilseignerlose Zweckvermögen

Neben den vorstehend aufgeführten, in Liechtenstein durchaus gebräuchlichen stiftungsähn-

lichen Rechtsinstituten ohne Anteilseigner sind personen- und gesellschaftsrechtlich zwei weitere Ausprägungsformen ohne Rechtspersönlichkeit vorgesehen, die bislang in der liechtensteinischen Rechtspraxis allerdings noch keine weite Verbreitung gefunden haben.

Zu diesen gehört das **Treuunternehmen ohne Rechtspersönlichkeit**⁴⁶, das keine juristische Person ist. Es wird im Umkehrschluss zu Art. 44 Abs. 1 lit. c SteG in Liechtenstein auch nicht wie eine juristische Person besteuert, sondern unterliegt aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Subsumierung des Rechtsinstituts unter die Vierte Abteilung des PGR («Besondere Vermögenswidmungen») der Besteuerung gemäss Art. 65 SteG, wie sie oben bereits für den Trust beschrieben wurde. Die Ansässigkeit des Treuunternehmens ohne Rechtspersönlichkeit scheitert damit über Art. 4 Abs. 2 Satz 2 DBA CH-FL letztlich an Art. 44 Abs. 2 SteG, der die Besteuerung von besonderen Vermögenswidmungen auf inländische Erträge beschränkt.

Anstalten ohne Rechtspersönlichkeit sind gemäss Art. 534 Abs. 4 PGR zivilrechtlich ebenfalls möglich. Sie qualifizieren als «andere Personenvereinigung» zunächst als Person gemäss Art. 3 Abs. 1 lit. c DBA CH-FL. Hinsichtlich der Besteuerung ist aber – anders als bei Treuunternehmen – in Art. 44 Abs. 1 lit. a SteG die Bezugnahme auf die Anstalt nicht auf Anstalten mit Persönlichkeit eingeschränkt, insofern ist davon auszugehen, dass auch Anstalten ohne Rechtspersönlichkeit mit Satzungssitz in Liechtenstein stets und unabhängig vom Vorhandensein liechtensteinischer Ertragsquellen wie juristi-

³⁷ Vgl. Art. 552 § 1–41 PGR.

³⁸ Vgl. Art. 534–551 PGR.

³⁹ Vgl. Art. 932a § 1–170 PGR.

⁴⁰ Vgl. Art. 897–932 PGR.

⁴¹ Peter, Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, Art. 1 OECD-MA N 31, auch zum Folgenden.

⁴² OECD-Kommentar, Art. 3 Abs. 1 N 2, auch zum Folgenden.

⁴³ Vgl. Art. 897–932 PGR; zu näheren gesellschaftsrechtlichen Eigenschaften des liechtensteinischen Trusts vgl. z. B. Marxer & Partner, S. 69–81.

⁴⁴ Vgl. Schurr, S. 160.

⁴⁵ Gierhake, in StR (2014) S. 415–424 und S. 498–508.

⁴⁶ Art. 932a § 1 Abs. 1 PGR, vgl. auch Art. 932a § 2 Abs. 3 PGR.

sche Personen zu besteuern sind und stets einer Veranlagungspflicht gemäss Art. 94 SteG unterliegen.

Hinsichtlich des für das Kriterium der Ansässigkeit bedeutsamen personenbezogenen Merkmals ist darauf hinzuweisen, dass bei Anstalten ohne Rechtspersönlichkeit Art. 534 Abs. 4 PGR auf die anwendbaren Vorschriften über das stillschweigende Treuhandverhältnis verweist. Letztlich wird über Art. 898 PGR auf die Gesetzesvorschriften des liechtensteinischen Trustrechts in Art. 897–932 PGR verwiesen.

Nach all dem ist eine liechtensteinische Anstalt ohne Rechtspersönlichkeit zivilrechtlich ein Trust, der allerdings für steuerliche Zwecke (uneingeschränkt) wie eine juristische Person besteuert wird. Es erscheint damit naheliegend, für die Ansässigkeit einer Anstalt ohne Rechtspersönlichkeit die gleichen personenbezogenen Ansässigkeitsmerkmale anzuwenden, wie sie für den Trust beschrieben wurden: Die Anstalt ohne Rechtspersönlichkeit muss im Ergebnis durch einen liechtensteinischen Treuhänder verwaltet und in das Öffentlichkeitsregister eingetragen werden. Anders als beim Trust und beim Treuunternehmen ohne

Rechtspersönlichkeit ist das Ausschlusskriterium der (ausschliesslichen) Besteuerung inländischer Erträge hier nicht erfüllt, da Anstalten gemäss Art. 44 Abs. 1 lit. a SteG auch ohne Rechtspersönlichkeit stets und uneingeschränkt wie juristische Personen besteuert und entsprechend veranlagt werden.

Privatnützige Anstalten ohne Rechtspersönlichkeiten können somit, sofern sie durch einen FL-Treuhänder verwaltet werden, ein Öffentlichkeitsregistereintrag vorliegt und bei Erfüllung der Mindestmerkmale des gemäss Protokollbestimmung 2 zu Art. 4 lit. a (iii) DBA CH-FL ebenfalls als ansässig im Sinne des DBA CH-FL qualifizieren.⁴⁷

4 Fazit

4.1 Zusammenfassende Übersicht

Insgesamt ergibt sich für die in Liechtenstein verfügbaren stiftungsähnlichen Rechtsinstitute folgendes Ergebnis hinsichtlich der Beurteilung der Ansässigkeit der Gesellschaft im Sinne des DBA CH-FL (vgl. Tabelle 1):

Tabelle 1: Abkommensrechtliche Ansässigkeit von Stiftungen, Anstalten, Treuunternehmen und Trusts unter dem DBA CH-FL

Ansässigkeit des Rechtsinstituts i. S. d. DBA CH-FL (sofern keine Inanspruchnahme des PVS-Status gem. Art. 64 SteG im FL)	Mit Rechtspersönlichkeit	Ohne Rechtspersönlichkeit
Stiftung	Grundsätzlich ja; bei nicht ausschliesslich gemeinnützigen Stiftungen mit schweizerischen Beteiligten (Stifter, Begünstigte) sind vorsorglich Mindestmerkmale gem. Protokollbestimmung 2 zu Art. 4 lit. a (iii) DBA CH-FL zu erfüllen	Existiert nicht
Anstalt	Ja, wenn stiftungsähnlich (analog Stiftung)	u. U. ja, sofern durch FL-Treuhänder verwaltet und ein Öffentlichkeits-Registereintrag vorliegt
Treuunternehmen	Ja, wenn stiftungsähnlich (analog Stiftung)	Nein
Treuhänderschaft/Trust	Existiert nicht	Nein

4.2 Mögliche Einsatzszenarien für schweizerische Rechtsanwender

Das Schweizer Recht lässt derzeit Familienstiftungen nur mit einem sehr eng gefassten Zweck zu (Art. 335 Abs. 1 ZGB) und schliesst die privatnützige Bindung von Familienvermögen über mehrere Generationen (Fideikommiss i. S. v. Art. 335 Abs. 2 ZGB) gänzlich aus. Spätestens nach Inkrafttreten des DBA eröffnen liechtensteinische Stiftungen und stiftungsähnliche anteilseignerlose Zweckvermögen wie Anstalten oder Treuunternehmen auch für schweizerische Rechtsanwender eine Reihe von – auch international üblichen⁴⁸ – Ausgestaltungsvarianten zur Unternehmens- und Vermögensnachfolge. Mit einer liechtensteinischen Stiftung kann ein Schweizer Stifter das Familienvermögen zeitlich unbegrenzt über mehrere Generationen erhalten, indem er

- gemeinnützige und/oder privatnützige Stiftungszwecke bestimmt,
- das zu verwaltende Stiftungsvermögen, zu meist in Form von Unternehmensbeteiligungen, Immobilien oder Bankanlagen, festlegt und
- den Kreis der Begünstigten und die Form von Begünstigungsleistungen nach seinen Wünschen festsetzt.

Der eingesetzte Stiftungsrat ist an diese Anordnungen gebunden und muss diese umsetzen.

Der schweizerische Stifter ist in seiner Wahl des Stiftungszweckes, des Stiftungsvermögens und des Kreises der künftigen Begünstigten vollkommen frei. Es ist ihm insbesondere möglich, die Art, die Höhe, den Zeitpunkt und die Bedingungen möglicher Leistungszahlungen an Begünstigte zu bestimmen und entweder Begünstigungsleistungen mit Rechtsansprüchen der Begünstigten zu begründen oder alternativ den Stiftungsorganen im Rahmen ihres satzungorientierten Ermessens die Entscheidung über die Ausreichung von Leistungszahlungen zu überlassen.

Die Übertragung von Vermögenswerten auf unwiderruflich errichtete Stiftungen kann allerdings durch die Pflichtteilsansprüche nach Schweizer Recht eingeschränkt sein. Der Stifter kann diese Pflichtteile nicht umgehen, auch wenn er diese in der Stiftung abbildet. Die pflichtteilsgeschützten Erben haben einen uneingeschränkten Anspruch auf ihren Pflichtteil. Diese Schranke kann beseitigt werden, indem die Erben z. B. im Rahmen eines Erbvertrages auf ihren Pflichtteilsanspruch verzichten. Dies kann insbesondere bei der Übertragung von Anteilen an einem Unternehmen sinnvoll sein. Die Stiftung kann das Unternehmen über Generationen hinweg im Sinne des Stifters zusammenhalten und die Einheit der unternehmerischen Leitung gewährleisten. Der Kreis der Begünstigten der Stiftung wird unter Umständen von Generation zu Generation grösser, nicht aber der Aktionärskreis. Einziger Aktionär ist und bleibt in diesem Falle die Stiftung.

Sofern ein Stifter mit Wohnsitz in der Schweiz eine liechtensteinische Stiftung errichtet, welche er nicht im Sinne der Protokollbestimmungen 2 zu Art. 4 lit. a (iii) DBA CH-FL beherrscht, wird diese Stiftung sowohl zivil- wie auch steuerrechtlich in der Schweiz anerkannt.

Wie bisher gilt: Je mehr Einflussmöglichkeiten der Stifter hat, desto eher liegt aus schweizerischer Sicht eine «kontrollierte» Stiftung vor, welche steuerlich zu Lebzeiten des Stifters transparent behandelt wird. Das DBA bietet aber eine für alle kantonalen Steuerverwaltungen verbindliche Nomenklatur von Kriterien, nach welchen für Abkommenszwecke nicht DBA-ansässige («kontrollierte») Stiftungen von ansässigen («nicht kontrollierten») Stiftungen unterschieden werden. Sollte eine *steuerrechtliche Transparenz* gewollt sein, können die liechtensteinische Stiftungs-

⁴⁷ So auch Gierhake, in STR (2014) S. 422–423.

⁴⁸ Vgl. z. B. zu den Ausgestaltungsmöglichkeiten liechtensteinischer Stiftungen für deutsche Rechtsanwender Gierhake, Vermögensschutz.

urkunde, die Zusatzurkunde und die Stiftungsreglemente entsprechend ausgestaltet werden. Allerdings ist diesen Stiftungen mangels Ansässigkeit die Inanspruchnahme von DBA-Vorteilen verwehrt. Gleiches gilt, wenn liechtensteinische Stiftungen, wie häufig in der Vergangenheit, unter Nutzung des Besteuerungsregimes der PVS errichtet werden.

Die laufende Besteuerung der Stiftung erfolgt diesfalls parallel «zweigleisig» auf Ebene der liechtensteinischen Stiftung und durch Hinzurechnung der Stiftungserträge auf Ebene des schweizerischen Stifters und/oder der schweizerischen Begünstigten. In diesen Konstellationen bleibt es wichtig, mögliche Steuerfolgen beim Tod des Stifters im Auge zu behalten. Im schlimmsten Falle «droht» durch den Wegfall von Stifterrechten eine sehr hohe kantonale Erbschaftsteuer mit dem Nicht-Verwandten-Tarif durch den steuerrechtlichen Übergang des Stiftungsvermögens auf die Auslandstiftung. Eine Vorabprache mit dem Steueramt im Wohnsitzkanton des Stifters (Ruling) kann generationsübergreifende Rechtssicherheit zu diesem Thema schaffen.

Umgekehrt kann durch geeignete Ausgestaltung auch eine *steuerrechtliche Intransparenz* der Stiftung erzielt werden. Die Stiftung wäre dann ansässig im Sinne des DBA CH-FL und könnte dann selber bestimmte international übliche Abkommensvorteile wie z. B. die Rückforderung der Schweizer Verrechnungssteuern in Anspruch nehmen. Hierzu ist unter anderem von Anfang an seitens des Stifters auf Widerrufsvorbehalte hinsichtlich der Stiftungserrichtung, umfangreiche Stifterrechte, Mandatsverträge und das Besteuerungsregime der PVS zu verzichten.

Werden auf Ebene der steuerpflichtigen liechtensteinischen Stiftung Erträge thesauriert, können sich in der Schweiz gegenüber der Besteuerung von dort ansässigen natürlichen Personen, aber auch gegenüber schweizerischen Kapitalgesellschaften steuerliche Vorteile hinsichtlich der laufenden Einkommens- bzw. Gewinnbe-

steuerung auf der Ebene des Bundes (Art. 71 DBG) und zum Teil auch auf Kantons- und Gemeindeebene (vgl. z. B. § 76 StG-ZH) ergeben. Thesaurierte Vermögenserträge unterliegen künftig keiner Erbschaftsteuer in der Schweiz. Es ist allerdings zu beachten, dass sämtliche in der Stiftung erzielten Kapitalgewinne, welche in der Schweiz und auf Ebene der Stiftung zunächst weitgehend steuerfrei blieben, bei einer späteren Ausschüttung an einen Schweizer Begünstigten der Einkommenssteuer unterliegen. Dasselbe gilt für die Ausschüttungen von in die Stiftung eingebrachten Vermögenswerten. Diese unterliegen beim Schweizer Begünstigten grundsätzlich ebenfalls der Einkommenssteuer.

Verschiedene für die steuerrechtliche Intransparenz unschädliche Einflussnahmerechte des Stifters auf das Stiftungsgeschehen können aber auch hier definiert werden. Hierzu gehören unter anderem die Festlegung des Stiftungszweckes, der initialen Stiftungsdokumente, allenfalls die Einsitznahme des Stifters in Aufsichtsorgane der Stiftung, die (nicht beherrschende) Entsendung von Familienmitgliedern in den Stiftungsrat, die Übernahme von Geschäftsführungsmandaten in schweizerischen Tochterunternehmen der Stiftung und vieles andere mehr.

Bei der Errichtung einer DBA-ansässigen Stiftung ist in den meisten Kantonen (nicht aber in Schwyz⁴⁹, Zug⁵⁰, Graubünden⁵¹, Nidwalden⁵², Aargau⁵³ und – mit Einschränkungen – Luzern⁵⁴ und Solothurn⁵⁵) eine schenkungssteuerliche Hürde hinsichtlich des der Stiftung zugeordneten Eigenkapitals zu überwinden. Zur Reduzierung einer allfälligen Schenkungssteuerbelastung ist zu überlegen, die Stiftung mit Fremdkapital in Form eines Stifterdarlehens zu kapitalisieren oder – alternativ – Vermögenswerte unter dem Vorbehalt der Nutzniessung zu übertragen. Im letzteren Falle reduziert in der Regel der Kapitalwert der Nutzniessung den schenkungssteuerpflichtigen Wert des auf die Stiftung zu übertragenden Vermögenswertes, etwa einer Unternehmensbeteiligung

oder einer (Gewerbe-) Immobilie. In einigen Kantonen bestehen Bewertungsprivilegien bei der Vermögensübertragung im Rahmen einer Unternehmensnachfolge. Überlegt werden kann weiterhin, im Privatvermögen des Stifters gehaltene Vermögenswerte steuerfrei an die steuerrechtlich intransparente Stiftung zu verkaufen. Eine Finanzierung des Kaufpreises könnte ggf. über ein Stifterdarlehen erfolgen. Die Nutzung derartiger Instrumente ist in Ländern mit hoher Erbschaftsteuer (wie z. B. Deutschland) beim Einsatz von FL-Stiftungen bereits seit einiger Zeit üblich.

Eine individuelle Abwägung der jeweiligen Vor- und Nachteile der Errichtung einer «kontrollierten» Stiftung (ohne DBA-Ansässigkeit) im Vergleich mit der Errichtung einer «nicht kontrollierten» Stiftung (mit DBA-Ansässigkeit) scheint im Einzelfalle geboten. In der nachfolgenden Tabelle 2 werden die steuerlichen Folgen der Errichtung der Stiftung, des laufenden Betriebes der Stiftung mit verschiedenen Vermögenswerten und der Besteuerung von Stiftungsleistungen in beiden Ausgestaltungsvarianten gegenübergestellt.

Tabelle 2: Vorteile (+) und Nachteile (-) der Errichtung von kontrollierten und nicht kontrollierten Stiftungen nach Inkrafttreten des DBA CH-FL

Stiftungsausgestaltung Steuerliche Folgen	«kontrollierte Stiftung» transparente Ausgestaltung	«nicht kontrollierte Stiftung» intransparente Ausgestaltung, Regelbesteuerung im FL
Errichtung der Stiftung; Steuern in CH	(+) Keine kantonale Schenkungs- bzw. Erbschaftsteuer	(-) bzw. (+) Ggf. kantonale Schenkungs- bzw. Erbschaftsteuer (-); Bei Familienstiftungen u. U. Befreiung in den Kantonen Aargau, Schwyz, Zug, Graubünden, Luzern, Nidwalden, Solothurn (+)
Steuern im FL	(+) Gründungsabgabe in Höhe von 2 Promille des Stiftungskapitals (mind. CHF 200) gem. Art. 66 Abs. 3 SteG	
Stiftungsvermögen nach Errichtung Besteuerung in CH	(-) Anteilige Hinzurechnung des Stiftungsvermögens zum Stifter oder zu Begünstigten in der Schweiz	(+) Keine Besteuerung in der Schweiz
Besteuerung im FL	(+) keine Vermögensbesteuerung in Liechtenstein bei juristischen Personen	

⁴⁹ Der Kanton Schwyz kennt keine Erbschafts- und Schenkungssteuer.

⁵⁰ Der Kanton ZG sieht im Steuergesetz vor, dass bei der Schenkungssteuer auf den Verwandtschaftsgrad zwischen dem Stifter und dem entferntest verwandten Begünstigten abgestellt wird. Vgl. Art. 180 StG-ZG. Werden also z. B. nur der Ehegatte oder die Kinder in gerader Linie begünstigt, entfällt die Schenkungssteuer.

⁵¹ Vgl. Praxisfestlegung der Steuerverwaltung Graubünden vom 15. April 2013, S. 6: Gem. Art. 107 Abs. 3 StG-GR ist die Vermögenszuwendung an eine Stiftung mit unwiderruflicher Begünstigung des Zuwendenden, des Ehegatten (auch des eingetragenen Partners), der Nachkommen und des Konkubinatspartners der direkten Zuwendung an diese Begünstigten gleichgestellt. Da diese Personen von der Nachlass- und Schenkungs-

steuer befreit sind (Art. 107 Abs. 2 StG-GR), ist die Stiftung in diesen Fällen weder nachlass- noch schenkungssteuerpflichtig.

⁵² Vgl. Art. 164 Abs. 3 StG-NW i. V. m § 72 Abs. 2 Vollzugsverordnung zum StG: Abstellung auf das Verwandtschaftsverhältnis zwischen Stifter und entferntest verwandtem Begünstigten.

⁵³ Vgl. Art. 147 Abs. 3 StG-AG: Abstellung auf das Verwandtschaftsverhältnis zwischen Stifter und des Begünstigten.

⁵⁴ In Luzern gibt es keine Schenkungssteuer, jedoch wird im Falle eines Todes rückwirkend für 5 Jahre die Erbschaftsteuer auch auf unentgeltliche Vermögensverfügungen erhoben.

⁵⁵ Gemäss § 236 StG-SO sind Unternehmensstiftungen für unentgeltliche Zuwendungen von Beteiligungen befreit.

DBA SCHWEIZ – LIECHTENSTEIN

Stiftungsausgestaltung Steuerliche Folgen	«kontrollierte Stiftung» transparente Ausgestaltung	«nicht kontrollierte Stiftung» intransparente Ausgestaltung, Regelbesteuerung im FL
Erträge und Veräusserungsgewinne schweizerischer Immobilien, Betriebsstätten und Personen-gesellschaftsanteilen Besteuerung in CH	(-) Unmittelbare Hinzurechnungsbesteuerung bei in der Schweiz ansässigen Stiftern / Begünstigten zum Tarif für natürliche Personen (Art. 3 DBG)	(o) Besteuerung aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Art. 51 DBG) der Stiftung in der Schweiz gem. Art. 6 (Immobilienenerträge), 7 (Betriebsstättenenerträge), Art. 13 (Veräusserungsgewinne) DBA; jedoch typischerweise zum halben Satz gem. Art. 71 DBG z.T. auch Ermässigungen im Kanton, z.B. § 76 StG-ZH, § 66 Abs. 4 StG-ZG, Art. 83 StG-AR, Art. 91 StG-NW, Art. 100 StG-BE, Art. 81 StG-SH, Art. 102 StG-SO, § 81 StG-BS, Art. 76 StG-GL
Besteuerung im FL	(+) keine Besteuerung im FL gem. Art. 48 Abs. 1 lit. a bis d SteG (+)	
Dividenden schweizerischer Kapitalgesellschaften Besteuerung in CH	(-) Unmittelbare Besteuerung beim Stifter / Begünstigten zum Tarif für natürliche Personen; Rückerstattung einbehaltener schweizerischer Verrechnungssteuer beim Stifter / Begünstigten möglich	(o) bzw. (+) Bei DBA-Ansässigkeit der FL-Stiftung: Anspruch auf Reduzierung der einbehaltenen Verrechnungssteuer von 35% auf 15% (bei Beteiligungsquoten <10%) gem. Art. 10 Abs. 2 DBA bzw. auf 0% (bei Beteiligungsquoten >=10%) gem. Art. 10 Abs. 3 lit. a DBA (+)
Besteuerung im FL	(+) keine Besteuerung im FL gem. Art. 48 Abs. 1 lit. e SteG	
Anteilsverkäufe an schweizerischen Kapitalgesellschaften Besteuerung in CH	(+) Unmittelbare Besteuerung beim Stifter / Begünstigten zum Tarif für natürliche Personen; im Privatvermögen gehaltene Anteile bislang grundsätzlich steuerfrei	(+) Bei DBA-Ansässigkeit der FL-Stiftung: In CH steuerfreie Veräusserungsmöglichkeit der Anteile gem. Art. 13 Abs. 5 DBA, sofern keine Grundstücksgesellschaft i.S.d. Art. 13 Nr. 4 DBA (+)
Besteuerung im FL	(+) keine Besteuerung im FL gem. Art. 48 Abs. 1 lit. f SteG	
Bankanlagen Besteuerung in CH	(-) Unmittelbare Besteuerung beim Stifter / Begünstigten zum Tarif für natürliche Personen	(+) Keine Besteuerung in der Schweiz
Besteuerung im FL	(+) Normale Regelbesteuerung von 12.5%, allerdings weitgehende Freistellungen von Auslands-sachverhalten gem. Art. 48 SteG, 4% Eigenkapitalzinsabzug gem. Art. 54 SteG, Folge: i. d. R bleibt es bei CHF 1200.– Mindestbesteuerung der Stiftung p.a.	
Besteuerung von Vermögenswerten in Drittländern Besteuerung in CH	(o) Unmittelbare Besteuerung beim Stifter / Begünstigten zum Tarif für natürliche Personen, sofern nicht in CH freigestellt.	(+) Keine Besteuerung in der Schweiz
Besteuerung im FL	(o) Weitgehende Steuerfreiheit im FL aufgrund Art. 48 SteG; DBA-Netz von FL zur Reduzierung von Quellensteuern noch im Aufbau, aber derzeit mit D, CH, AT, UK, Lux	
Laufende. Stiftungs-leistungen Besteuerung in CH	(+) An Stifter: steuerfreie Kapitalverfügung; an Begünstigte: Besteuerung wie Schenkung seitens des Stifters	(o) An Stifter oder Begünstigte: Einkommenssteuer auf Bundes-, Kantons- und Gemeindeebene
Besteuerung im FL	(+) Keine Quellensteuer, keine beschränkte Steuerpflicht im FL gem. Art. 6 Abs. 2, 5 (e contrario) SteG	
Stiftungsauflösung Besteuerung in CH	(+) An Stifter: steuerfreie Kapitalverfügung; an Begünstigte: Besteuerung wie Schenkung seitens des Stifters	(o) An Stifter oder Begünstigte: Einkommenssteuer auf Bundes-, Kantons- und Gemeindeebene
Besteuerung im FL	(+) Keine Quellensteuer, keine beschränkte Steuerpflicht im FL gem. Art. 6 Abs. 2, 5 (e contrario) SteG	

Literatur:

Gierhake Olaf, Ansässigkeiten und Abkommensvorteile liechtensteinischer Stiftungen, Anstalten, Treuunternehmen und Trusts unter dem neuen Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland–Liechtenstein, Teil 1, in: StR (2014), S. 415–424 und Teil 2, in: StR (2014), S. 498–508.

Gierhake Olaf, Vermögensschutz durch privat- und gemeinnützige Stiftungen in Deutschland, Österreich und Liechtenstein, Rapperswil 2014.
Hepberger Rainer/Maute Wolfgang, Die Besteuerung der liechtensteinischen Familienstiftung aus Sicht der Schweiz, in: StR (2004), S. 586–603.

Locher Peter, Kommentar zum DBG, II. Teil, Einführung zu Art. 49 ff. N 23 ff.

Matteotti René, Der Durchgriff bei den von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften, Berner Beiträge zum Steuer- und Wirtschaftsrecht, 18, Stämpfli Verlag 2003.

Opel Andrea, Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten – in nationalen und internationalen Verhältnissen, Diss., Basel 2009.

Opel Andrea, Familienstiftung und Trust – Postulat für eine kohärente Besteuerung, in ASA 78 (2009/2010), S. 271.

Marxer & Partner (Hrsg.), Liechtensteinisches Wirtschaftsrecht, Schaan (2009), Liechtenstein Verlag.

Peter Natalie, Die liechtensteinische Stiftung und der Trust im Schweizer Steuerrecht, 2003, in: IFF Forum für Steuerrecht, S. 163 ff.

Peter Natalie, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht – Internationales Steuerrecht, Helbing Lichtenhahn Verlag, Basel 2014, Kommentar zu Artikel 1, RZ. 29–32 und 52–63.

Schurr, F. A., Der Liechtensteinische Trust als alternatives Gestaltungsinstrument zur Stiftung, in: F. A. Schurr, Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht – Anwendung, Auslegung und Alternativen, Zürich Schulthess, S. 136–174.

Zitierte schweizerische Bundesgerichtsentscheide

BGE 5 I 373, BGE 52 I 372, BGE 53 I 440, BGE 71 I 265, BGE 107 Ib 315 oder BGER vom 18. Juni 2010 (2C_43/2010), BGE 107 Ib 315, BGE 108 II 393, BGE 108 II 394, BGE 131 II 627, BGE 252 I 372.

Kommentierungen und Gesetzestexte**OECD-Kommentar, Art. 3 Abs. 1 N 2**

Steuerverwaltung Graubünden (Hrsg.), Praxisfestlegung zur Behandlung von Familienstiftungen vom 15.4.2013

Liechtensteinisches Personen- und Gesellschaftsrecht (PGR)

Liechtensteinisches Steuergesetz (StEG)

Liechtensteinische Regierung (2010): In Anhang 1 der zweiten gemeinsamen Erklärung von Grossbritannien und Liechtenstein enthaltene Gegenüberstellung britischer und liechtensteinischer Rechtsformen für Steuerzwecke; vgl. S. 8 f.

Schweizerisches Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)

Steuergesetze (StG) der Kantone Aargau, Appenzell-Innerrhoden, Appenzell-Ausserrhoden, Basel-Land, Basel-Stadt, Bern, Glarus, Graubünden, Jura, Luzern, Nidwalden, Obwalden, St. Gallen, Schwyz, Schaffhausen, Solothurn, Thurgau, Uri, Zug.