

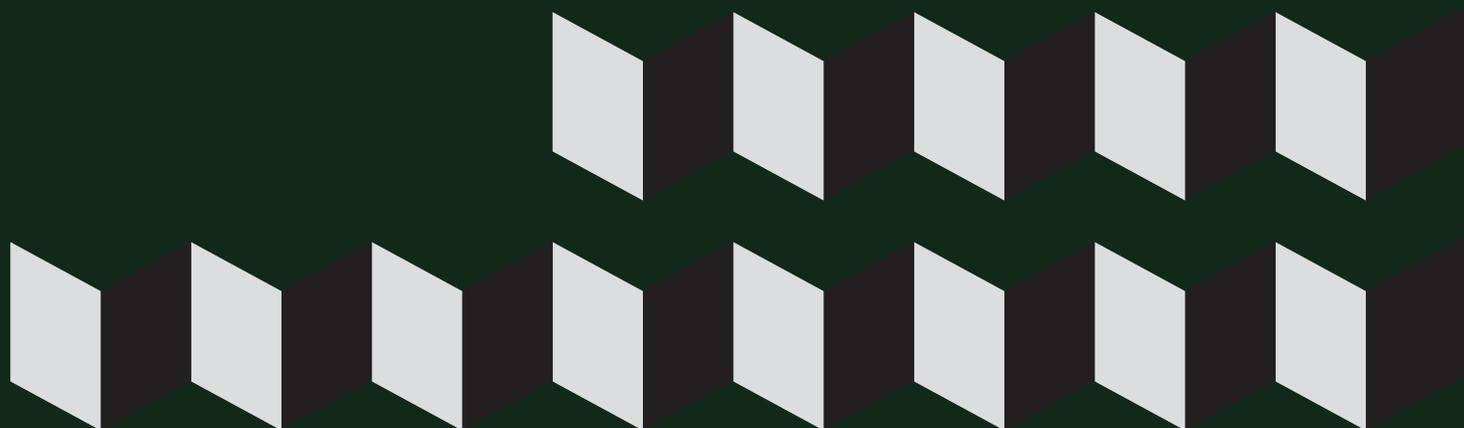


Die Privatstiftung

Nationales und internationales Stiftungsrecht

Schriftleitung

Georg Kodek, Daniel Varro, Johannes Zollner



104 | Beiträge

Der Konzernabschluss einer Privatstiftung

Martin Schereda

109 |

Die Auswirkungen der Steuerreform 2015/2016 auf Privatstiftungen

Christian Wilplinger

113 |

Schweizerische und österreichische Einsatzszenarien von liechtensteinischen Stiftungen

Olaf Gierhake

124 | Rechtsprechung

Unterhaltsbemessung und Stiftungsgründung

Georg Burger-Scheidlin

Schweizerische und österreichische Einsatzszenarien von liechtensteinischen Stiftungen und stiftungsähnlichen Zweckvermögen unter dem neuen DBA Schweiz-Liechtenstein¹⁾

Am 10. 7. 2015 wurde das lang erwartete DBA zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein unterzeichnet. Gemäß Medienmitteilung des schweizerischen Staatssekretariats für internationale Finanzfragen v 10. 7. 2015 soll es nach der Ratifizierung ab dem 1. 1. 2017 in Kraft treten.

Von **Olaf Gierhake**

Inhaltsübersicht:

- A. Einleitung
- B. Bisherige Behandlung liechtensteinischer Stiftungen in der Schweiz
 - 1. Zivilrechtliche und steuerrechtliche Grundlagen von Familienstiftungen und ähnlichen Zweckvermögen in Liechtenstein
 - 2. Grenzüberschreitende Anerkennung liechtensteinischer Stiftungen in der Schweiz
 - 3. Steuerlicher „Durchgriff“ im Kontext einer Steuerumgehung
- C. Künftige Behandlung liechtensteinischer Zweckvermögen in der Schweiz aufgrund abkommensrechtlicher Ansässigkeit
 - 1. Vorteile des DBA für ansässige Rechtsträger
 - 2. Stiftungen
 - a) „Nicht kontrollierte“ privatnützige Stiftungen
 - b) „Kontrollierte“ Stiftungen
- D. Fazit
 - 1. Einsatzszenarien für schweizerische Rechtsanwender
 - 2. Einsatzszenarien für österreichische Rechtsanwender
- 3. Anstalten
- 4. Treuunternehmen (Trust reg)
- 5. Besteuerungsszenarien unter dem DBA CH-FL

1) Der vorliegende Artikel beruht auf einem für die schweizerische Zeitschrift *SteuerRevue* erstellten Aufsatz, den der Autor zusammen mit Frau Dr. *Natalie Peter*, Partnerin bei *Staiger Schwald & Partner AG*, Zürich, dort erstveröffentlicht hat; vgl. *Gierhake/Peter*, Einsatzszenarien von liechtensteinischen Stiftungen und stiftungsähnlichen Zweckvermögen unter dem neuen DBA Schweiz-Liechtenstein, *SteuerRevue* 2015/09.

PSR 2015/32

Liechtensteinisches Personen- und Gesellschaftsrecht (PGR); Liechtensteinisches Steuergesetz (SteG); Schweizerisches Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG); Steuerabkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein v 29. 1. 2013

Behandlung liechtensteinischer Stiftungen in der Schweiz; liechtensteinische Stiftungen

A. Einleitung

Das DBA wird das bisherige Abkommen zwischen beiden Staaten v 22. 6. 1995 ersetzen,²⁾ das hauptsächlich die Modalitäten abhängig beschäftigter natürlicher Personen regelte, die grenzüberschreitend tätig waren.

Das neue Abkommen folgt nunmehr strukturell weitgehend³⁾ dem Musterabkommen der OECD, insb betreffend den Informationsaustausch in steuerlichen Fragen, und regelt neben der Grenzgängerbesteuerung und Rentenbesteuerung auch die Besteuerung grenzüberschreitender unternehmerischer Aktivitäten, von Vermögenserträgen und Lizenzgebühren. Im Protokoll, welches Bestandteil des Abkommens ist, haben die beiden Vertragsstaaten weitergehende und vom OECD-Standard abweichende Bestimmungen vereinbart, die ua 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 von Unternehmern und vermögenden Privatpersonen mit Bezugspunkten zur Schweiz in Betracht kommen. Es ist dabei stets zu klären, welche zivil- und steuerrechtlichen Vorteile und ggf Nachteile die verschiedenen denkbaren Ausgestaltungsvarianten für die Besteuerung der Stifter und Begünstigten im In- und Ausland und für die Besteuerung schweizerischer Vermögenswerte durch beschränkt steuerpflichtige liechtensteinische Zweckvermögen haben. Diese Fragen sind Gegenstand des vorliegenden Beitrags.⁴⁾

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. 7. 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 Unternehmensnachfolgedispositionen verwenden. Es wird dabei insb 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 Vo-

raussetzungen diese gegeben ist. Es folgt eine zusammenfassende Übersicht über die Ansässigkeiten verschiedener liechtensteinischer anteileignerloser Zweckvermögen unter dem DBA CH-FL und eine Übersicht über die Besteuerungsszenarien „kontrollierter“ und „nicht kontrollierter“ liechtensteinischer anteileignerloser Zweckvermögen.

Schliesslich folgen in **Abschnitt 4** Ausführungen darüber, wie liechtensteinische Rechtsträger künftig von Rechtsanwendern in der Schweiz und in Österreich genutzt werden können, um praxiserichte grenzüberschreitende Unternehmens- und Vermögensnachfolgeregelungen mit Bezug zur Schweiz zu entwickeln.

B. Bisherige Behandlung liechtensteinischer Stiftungen in der Schweiz

1. Zivilrechtliche und steuerrechtliche Grundlagen von Familienstiftungen und ähnlichen Zweckvermögen in Liechtenstein

In Liechtenstein bestehen seit der Einführung des Personen- und Gesellschaftsrechts („PGR“) Mitte der 1920er Jahre mehrere Ausgestaltungsvarianten anteileignerloser Zweckvermögen. Zu diesen gehören neben den Stiftungen gem Art 552 § 1 – 41 PGR auch die Anstalten gem Art 534 – 551 PGR, die Treuunternehmen gem Art 932 a § 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 verselbständigter 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 verselbständigte Zweckvermögen mit engem Bezug zur Familie des Errichters („Familienstiftungen“,⁵⁾ „Familienanstalten“,⁶⁾

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 Art 14 für selbständige Arbeit (Freiberuflertätigkeiten) vor, die weder im OECD-Standard von 2010 noch in dem von 2014 enthalten sind.

4) Frau Dipl.-Kffr. *Anja Gierhake*, LL.M., Frau RA Dipl. Steuerexpertin *Severine Vogel*, LL.M., Herr Dr. iur. *René Vallaster* und Herr Dr. *Daniel Varro*, LL.M., wird für die kritische Durchsicht des Manuskripts gedankt.

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

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

„Familientreuunternehmen“⁷⁾) sind weit verbreitet und sind zum Teil mit besonderen rechtlichen Privilegien, zB 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 Zielländern gleichzeitig in Einklang gebracht werden können.

Eine besondere Rolle spielt im grossräumigeren internationalen Steuerplanungskontext die Tatsache, dass Liechtenstein – anders als die Schweiz – Vertragsstaat des Vertrags über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) ist. Liechtensteinische Stiftungen und andere anteilseignerlose Zweckvermögen dürfen deswegen seitens der verschiedenen EU-Mitgliedsländer wie etwa Österreich, Deutschland 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 steuerrechtliche Missbrauchsvermeidungs- und zivilrechtliche Anerkennungsregeln gelten.

In der Vergangenheit wurden liechtensteinische anteilseignerlose Zweckvermögen auch in der Schweiz vergleichsweise häufig in einem missbräuchlichen Kontext verwendet. Während in Deutschland eigens ein „Anti-Missbrauchsgesetz“ (§ 15 AStG) für den Einsatz von Auslands-Familienstiftungen geschaffen und in Österreich durch erhöhte Stiftungseingangssteuersätze die Anwendbarkeit von Auslandsstiftungen erschwert wurde, 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. Grenzüberschreitende Anerkennung liechtensteinischer Stiftungen in der Schweiz

Die zivilrechtliche Anerkennung einer ausländischen Stiftung beurteilt sich nach Schweizer Recht grundsätzlich nach dem Recht des Inkorporationsstaats, dh der Rechtsordnung desjenigen Staats, 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 Familienstif-

tungen nicht gegen den ordre public verstoßen, mithin also unabhängig von ihrer Ausgestaltung zivilrechtlich anzuerkennen sind. Mit Urteil v 29. 10. 2009 hat das Schweizer Bundesgericht auch entschieden, dass das Verbot der Errichtung von Familienfideikommissen nach Art 335 Abs 2 ZGB keine lois d'application immédiate iSd Art 18 IPRG darstellt.

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.

3. Steuerlicher „Durchgriff“ im Kontext einer Steuerumgehung

Nach schweizerischer 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.⁸⁾

Liechtensteinische „kontrollierte“ Stiftungen, bei welchen ein steuerrechtlicher Durchgriff stattfindet, zeichnen sich dadurch aus, dass⁹⁾

- sich der Stifter in der Errichtungsurkunde ein Widerrufsrecht vorbehalten hat oder
- sich der Stifter in der Errichtungsurkunde ein Recht zur Ergänzung des Stiftungszwecks 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 Vermögenverselbständigung, wie sie in der Schweizer Rechtsordnung bei der Errichtung einer Schweizer Stiftung zwingend vorgesehen ist, fand nicht statt.¹⁰⁾

Eine Steuerumgehung liegt bei Familienstiftungen somit im Allgemeinen vor, wenn sich der Stifter tat-

7) 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.

8) *Hepberger/Maute* 592 ff; *Peter*, IFF 164 f.

9) Ua BGE 131 II 627 E. 5.2.; BGE 107 Ib 315 oder BGE 18. 6. 2010, 2C_43/2010.

10) Vgl *Opel*, Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen 61 f; *Opel*, Familienstiftung und Trust, ASA 2009/2010, 271.

sächliche Befugnisse iS der oben skizzierten „kontrollierten“ Stiftung vorbehalten hat. 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.¹¹⁾ IS eines Durchgriffs wurden und werden sie in der Folge steuerlich häufig „transparent“ behandelt, das heißt,¹²⁾

- es findet steuerrechtlich keine „Entreicherung“ des Stifters statt,
- das Vermögen und der Ertrag daraus wird weiterhin vollumfänglich dem Stifter zugerechnet, es sei denn, die Zurechnung findet neu bei den Begünstigten statt,
- es wird keine kantonale Schenkungssteuer bei der Errichtung oder Zuwidmung erhoben, außer bei einer Zurechnung an die Begünstigten, welche von der Schenkungssteuer nicht ausgenommen sind,
- aufgrund der steuerlichen Zurechnung des Vermögens kann der in der Schweiz ansässige Stifter (oder allenfalls die Begünstigten) ein etwa vorhandenes 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 ggf der Schenkungssteuer, nicht aber der Einkommensteuer.

Um die Annahme einer Steuerumgehung und damit einen Durchgriff zu vermeiden, darf sich der Schweizer Stifter also keinen freien Zugriff auf das Stiftungskapital, insb 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 außensteuerrechtlichen 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 zugunsten der Stiftung und deren Organe zur Verwirklichung des Satzungszwecks statutarisch und tatsächlich aufgeben.

Die schweizerischen Transparenzkriterien für liechtensteinische Stiftungen unterscheiden sich jedoch zT deutlich von den in Art 2 Abs 2 lit b Steuerabkommen Liechtenstein-Österreich gegebenen Kriterien, die für eine steuerrechtliche Transparenz einer liechtensteini-

schen Stiftung aus österreichischer Sicht gelten.¹³⁾ Dies dürfte dem Umstand geschuldet sein, dass auch im österreichischen Privatstiftungsrecht – anders als in der schweizerischen und deutschen Stiftungsdoktrin – der Vorbehalt eines Widerrufsrechts und starker Satzungsänderungsrechte seitens des Stifters für die steuerrechtliche Intransparenz unschädlich ist. Es gelten deswegen im Verhältnis Liechtenstein-Österreich andere Transparenzkriterien als in den Verhältnissen Liechtenstein-Schweiz oder auch Liechtenstein-Deutschland, insb ist in Österreich die Einsitznahme des Stifters oder eines Begünstigten in geschäftsführenden Stiftungsorganen für die steuerrechtliche Intransparenz schädlich.

C. Künftige Behandlung liechtensteinischer Zweckvermögen in der Schweiz aufgrund abkommensrechtlicher Ansässigkeit

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 ua durch einen Informationsaustausch behilflich sein wird, möglichen Steuerverkürzungen und Steuermisbräuchen auch im Einsatzkontext von liechtensteinischen Stiftungen und anderen anteileigenerlosen Zweckvermögen wirksam vorzubeugen. Im Gegenzug sollen bestimmte liechtensteinische Stiftungen und stiftungsähnliche Rechtseinrichtungen künftig von Abkommensvorteilen profitieren können, welche ihnen bislang unter dem bestehenden „Rumpfabkommen“ 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 insb, dass die Errichtung einer „nicht kontrollierten“ liechtensteinischen Stiftung in vielen Kantonen hohe Schenkungssteuern zum unattraktiven Nicht-Verwandtentarif 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 stiftungsähnlichen Rechtsinstituten, die als „ansässig“ iSd Art 4

11) Vgl *Locher*, Einführung zu Art 49ff N 23ff mwN; *Opel*, Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen 39ff.

12) Vgl zB Praxisfestlegung der Steuerverwaltung Graubünden vom 15. 4. 2013, 3f.

13) Vgl zum aktuellen Stand in Österreich *Petritz*, Österreichische (Höchst-)Gerichte entscheiden zu liechtensteinischen Stiftungen aus steuerlicher Sicht, PSR 2015/2.

DBA CH-FL qualifizieren, eine Reihe von attraktiven Abkommensvorteilen gewährt:

- Die Schweizer Verrechnungssteuer iHv 35% kann künftig ganz (bei Zinsen und einem längerfristig gehaltenen Kapitalgesellschaftsanteil von mehr als 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 iVm Protokollpunkten 3 und 4 DBA CH-FL);
- die Stiftung wird steuerlich anerkannt und unterliegt in der Schweiz allenfalls einer beschränkten Steuerpflicht;
- erhöhte Rechtssicherheit durch
 - eine staatsvertragliche Vereinheitlichung der Ansässigkeitsbedingungen gem Art 4 iVm Protokollbestimmung 2 DBA CH-FL;
 - ein Gleichbehandlungsgebot gem Art 24 DBA CH-FL;
 - Zugang zu einem rechtlich bindenden Verständigungsverfahren gem 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.

2. Stiftungen

a) „Nicht kontrollierte“ privatnützige 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.

Gem Art 3 Abs 1 lit c DBA CH-FL umfasst der Ausdruck „Person“ neben den natürlichen Personen 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 zB Personengesellschaften), die nicht wie juristische Personen besteuert werden, qualifizieren dagegen im Umkehrschluss nicht als „Gesellschaft“ iS des Abkommens.

„Personen“ qualifizieren gem Art 4 Abs 1 DBA CH-FL dann als in einem Vertragsstaat „ansässig“, wenn die personenbezogenen Merkmale, die eine liechtensteinische unbeschränkte Steuerpflicht auslösen (zB 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 unilateralem Recht auch unabhängig von ihrem Gemeinnützigkeitsstatus **stets** juristische Person und

unterliegt gem Art 44 Abs 1 lit a SteG schon allein aufgrund ihres – zwingend in der Stiftungsurkunde festzulegenden¹⁴⁾ – Satzungssitzes in Liechtenstein der unbeschränkten Steuerpflicht und ist damit grundsätzlich eine ansässige Gesellschaft iS des Abkommens. Stiftungen in Liechtenstein sind analog zu Schweizer Stiftungen ein verselbständigtetes Zweckvermögen und haben als solche keine Anteilseigner oder Gesellschafter im gesellschaftsrechtlichen Sinne.¹⁵⁾

Nach Art 4 Abs 1 DBA CH-FL iVm Art 44 SteG gilt damit grundsätzlich jede Stiftung, welche in Liechtenstein aufgrund ihres Sitzes oder des Orts 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 Privatvermögensstrukturen („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 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 keine besondere Beschränkung dar.

b) „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 sublit ii DBA CH-FL erfasst sind (sie sind hiernach stets und unabhängig von ihrer Ausgestaltung im Detail ansässig), kann sublit 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 sublit iii DBA CH-FL **nicht** erfasst sind, sofern weder der Stifter noch ein Begünstigter in der Schweiz Wohnsitz hat. Hierzu gehören insb 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 Perso-

14) Art 552 § 16 Abs 1 Nr 2 PGR.

15) Vgl Art 552 § 1 Abs 1 PGR.

nen begünstigt. In diesen Fällen sieht das Protokoll keine Besonderheiten in Bezug auf deren Ansässigkeit vor. Sie gelten deswegen nach der allgemeinen, oben in Abschnitt C.2.a) 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, abgesehen von gewissen Einschränkungen in Missbrauchsszenarien, direkt in Anspruch nehmen.

In solchen 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.“*

„Kontrollierte“ Stiftungen mit schweizerischen beteiligten Personen

Gem Protokollbestimmung 2 zu Art 4 lit a sublit iii DBA CH-FL besteht unter den Vertragsparteien Einvernehmen darüber, dass der Ausdruck *„eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“* auch liechtensteinische Stiftungen **einschließt**, 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 sublit iii DBA CH-FL beschränkt sich damit auf Stiftungen und stiftungsähnliche Rechtsträger, welche in der Vergangenheit als *„nicht kontrolliert“* bezeichnet wurden. IS der Protokollbestimmung sollen nunmehr also *„nicht kontrollierte“* Stiftungen als iSd DBA CH-FL *„ansässige“* Personen gelten.

Diese Regelung ist auf die bisherige Rechtsprechung und Praxis der Schweiz zurückzuführen, wonach *„kontrollierte“* Stiftungen idR steuerlich transparent behandelt werden, indem das Stiftungsvermögen und die Erträge daraus entweder dem Stifter oder allenfalls dem Begünstigten mit Wohnsitz in der Schweiz zugerechnet werden.

Die Beurteilung, ob eine *„nicht kontrollierte“* Stiftung vorliegt, erfolgt iS 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 (zB Stiftungsurkunde [Statut] und/oder Stiftungs-

zusatzurkunden [Beistatut]) vorbehalten (der Stifter hat kein Recht zur Änderung der Stiftungsdokumente);

- weder der Stifter noch eine ihm nahestehende Person verfügen über ein Weisungsrecht iS eines bestimmten 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 nutznießungsähnlichen Charakter).

Diese Erfordernisse sind mehr oder weniger deckungsgleich mit den Voraussetzungen, welche das Schweizer Bundesgericht in seiner langjährigen Rechtsprechung zum Durchgriff infolge Steuerumgehung herausgearbeitet hat.¹⁶⁾ Lagen diese Mindestanforderungen gem Protokollbestimmungen bisher vor, wurden liechtensteinische Stiftungen auch in der Vergangenheit steuerrechtlich als intransparent anerkannt.

Der letzte Satz von Protokollbestimmung 2 zu Art 4 lit a sublit iii DBA CH-FL hält ausdrücklich fest, dass diese Protokollbestimmung auch analog für stiftungsähnlich ausgestaltete liechtensteinische Anstalten und Treuunternehmen (Trust reg) gelten soll.

3. Anstalten

Eine **Anstalt¹⁷⁾ mit Rechtspersönlichkeit¹⁸⁾** erlangt nach der Eintragung¹⁹⁾ in Liechtenstein den Status einer juristischen Person und unterliegt allein schon bei Vorhandensein des zwingend festzulegenden²⁰⁾ Satzungssitzes in Liechtenstein der unbeschränkten liechtensteinischen Ertragsteuerpflicht.²¹⁾ Damit gilt sie grundsätzlich auch als *„ansässige Gesellschaft“* iSd DBA CH-FL.²²⁾ Anstalten liechtensteinischen Rechts haben idR 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.²³⁾

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 Protokollbestimmung 2 zu Art 4 lit a sublit 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

16) Vgl oben unter B.3.

17) Zu näheren gesellschaftsrechtlichen Eigenschaften der liechtensteinischen Anstalt vgl zB *Marxer & Partner* (Hrsg), Liechtensteinisches Wirtschaftsrecht (2009) 69.

18) Art 534 Abs 1 PGR.

19) Art 106 Abs 1 PGR.

20) Art 536 Abs 2 Nr 1 PGR.

21) Art 44 Abs 1 lit a SteG.

22) Eine ggf 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.

23) Vgl Art 540 PGR; *Marxer & Partner*, Liechtensteinisches Wirtschaftsrecht 70.

ansässige Person, wenn die Voraussetzungen gem Protokollbestimmungen 2 zu Art 4 lit a sublit 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 sublit 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.

4. Treuunternehmen (Trust reg)

Ein Treuunternehmen²⁴⁾ mit Rechtspersönlichkeit²⁵⁾ wird durch Eintragung im Öffentlichkeitsregister ebenfalls zur juristischen Person. Es wird gem 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 iS des Abkommens.²⁶⁾ Auch Treuunternehmen liechtensteinischen Rechts mit Rechtspersönlichkeit haben idR keine Anteilseigner/Gesellschafter und sind damit in dieser Ausgestaltung stiftungsähnlich. Grundsätzlich sind aber auch Ausgestaltungsvarianten mit Anteilsrechten vorstellbar.²⁷⁾ 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 sublit iii DBA CH-FL gelten nach dem letzten Satz der Protokollbestimmung analog auch für Treuunternehmen. Ist ein derartiges mit einem nicht ausschließlich gemeinnützigen 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 kontinentaleuropäischer Prägung, wie sie in der Schweiz, Deutschland, Österreich und in Liechtenstein zum Einsatz kommen, nahezu unbekannt. In diesen Ländern kommt bei Erbschafts- oder Unternehmensnachfolgeplanungen des-

halb häufig der Trust zur Anwendung. Sofern Begünstigte ihren Wohnsitz in einem angelsächsischen Land haben oder über in einem solchen Land belegene 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 insb 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 qualifizieren²⁸⁾ und gleichzeitig aufgrund der vorhandenen Rechtspersönlichkeit die Ansässigkeitsbedingungen unter dem DBA CH-FL erfüllen.

5. Besteuerungsszenarien unter dem DBA CH-FL

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

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 Betriebs der Stiftung mit verschiedenen Vermögenswerten und der Besteuerung von Stiftungsleistungen in beiden Ausgestaltungsvarianten in der Schweiz gegenübergestellt. Die Besteuerungsszenarien von DBA-ansässigen liechtensteinischen Anstalten und Treuunternehmen entsprechen im Wesentlichen denen der Stiftung. →

24) Zu näheren gesellschaftsrechtlichen Eigenschaften des liechtensteinischen Treuunternehmens vgl zB *Marxer & Partner*, Liechtensteinisches Wirtschaftsrecht 129.

25) Art 932 a § 1 Abs 2 PGR.

26) Eine ggf bestehende, jedoch gemäß Protokollbestimmung 2 c zu Art 4 Abs 1 „ansässigkeitsschädliche“ Option zur Wahl des liechtensteinischen Besteuerungsregimes für Privatvermögensstrukturen wird annahmegemäß nicht ausgeübt.

27) Vgl Art 932 a § 23 PGR.

28) Vgl zB die in Anh 1 der zweiten gemeinsamen Erklärung von Großbritannien und Liechtenstein enthaltene Gegenüberstellung britischer und liechtensteinischer Rechtsformen für Steuerzwecke; vgl Liechtensteinische Regierung (2010) 8.

Ansässigkeit des Rechtsinstituts iSd DBA CH-FL (sofern keine Inanspruchnahme des PVS-Status gem Art 64 SteG in FL)	mit Rechtspersönlichkeit	ohne Rechtspersönlichkeit²⁹⁾
Stiftung	Grundsätzlich ja; bei nicht ausschließlich gemeinnützi- gen Stiftungen mit schweizerischen Beteiligten (Stifter, Begünstigte) sind vorsorglich Mindestmerkmale gem Protokollbestimmung 2 zu Art 4 lit a sublit iii DBA CH-FL zu erfüllen	Existiert nicht
Anstalt	Ja, wenn stiftungsähnlich (analog Stiftung)	UU ja, sofern durch FL-Treuhänder verwaltet und ein Öffentlichkeits-Re- gistereintrag vorliegt
Treuunternehmen	Ja, wenn stiftungsähnlich (analog Stiftung)	Nein

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

Stiftungsausgestaltung Steuerliche Folgen	„kontrollierte Stiftung“ transparente Ausgestaltung	„nicht kontrollierte Stiftung“ intransparente Ausgestaltung, Regelbesteuerung in FL
Errichtung der Stiftung; Steuern in CH	(+) Keine kantonale Schenkungs- bzw Erbchaftssteuer	(-) bzw (+) Ggf kantonale Schenkungs- bzw Erbchaftssteuer (-); Bei Familienstiftungen uU Befreiung in den Kantonen Aargau, Schwyz, Zug, Graubünden, Luzern, Nidwalden, Solothurn (+)
Steuern in FL	(+) Gründungsabgabe iHv 2%o des Stiftungskapitals (mind CHF 200) gem Art 66 Abs 3 SteG	
Stiftungsvermögen nach Errich- tung Besteuerung in CH	(-) Anteilige Hinzurechnung des Stif- tungsvermögens zum Stifter oder zu Begünstigten in der Schweiz	(+) Keine Besteuerung in der Schweiz
Besteuerung in FL	(+) Keine Vermögensbesteuerung in Liechtenstein bei juristischen Personen	
Erträge und Veräußerungsgewinne schweizerischer Immobilien, Be- triebstätten und Personengesell- schaftsanteilen Besteuerung in CH	(-) Unmittelbare Hinzurechnungsbe- steuerung bei in der Schweiz ansäs- sigen Stiftern/Begünstigten zum Tarif für natürliche Personen (Art 3 DBG)	(o) Besteuerung aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Art 51 DBG) der Stif- tung in der Schweiz gem Art 6 (Immobilien erträge), 7 (Betriebsstätten- erträge), Art 13 (Veräußerungs- gewinne) DBA; jedoch typischerweise zum halben Satz gem Art 71 DBG, zT auch Ermäßigungen im Kanton, zB § 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 in FL	(+) Keine Besteuerung in FL gem Art 48 Abs 1 lit a–d SteG (+)	
Dividenden schweizerischer Kapi- talgesellschaften Besteuerung von in CH	(-) Unmittelbare Besteuerung beim Stif- ter/Begünstigten zum Tarif für natür- liche Personen; Rückerstattung einbehaltener schweizerischer Verrechnungssteuer beim Stifter/Begünstigten möglich;	(o) bzw (+) Bei DBA-Ansässigkeit der FL-Stif- tung: Anspruch auf Reduzierung der einbehaltenen Verrechnungssteuer von 35% auf 15% (bei Beteiligungs- quoten < 10%) gem Art 10 Abs 2 DBA bzw auf 0% (bei Beteiligungs- quoten >= 10%) gem Art 10 Abs 3 lit a DBA (+)

29) Zu Ansässigkeiten anteilseignerloser Zweckvermögen ohne Rechtspersönlichkeit und (der nicht gegebenen) DBA-Ansässigkeit liechtensteini-
scher Treuhänderschaften (Trusts) vgl *Gierhake*, Ansässigkeiten und Abkommensvorteile (2014) 417; die Ausführungen beziehen sich zwar
auf das DBA Liechtenstein–Deutschland, können aber auch analog auf das DBA Liechtenstein–Schweiz übertragen werden.

Stiftungsausgestaltung Steuerliche Folgen	„kontrollierte Stiftung“ transparente Ausgestaltung	„nicht kontrollierte Stiftung“ intransparente Ausgestaltung, Regelbesteuerung in FL
Besteuerung in FL	(+) Keine Besteuerung in 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 iSd Art 13 Nr 4 DBA
Besteuerung in FL	(+) Keine Besteuerung in 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 in FL	(+) Normale Regelbesteuerung von 12,5%, allerdings weitgehende Freistellungen von Auslandssachverhalten gem Art 48 SteG, 4% Eigenkapitalzinsabzug gem Art 54 SteG, Folge: idR bleibt es bei CHF 1.200 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 in FL	(o) Weitgehende Steuerfreiheit in 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 Stiftungsleistungen Besteuerung in CH	(+) An Stifter: steuerfreie Kapitalverfügung; an Begünstigte: Besteuerung wie Schenkung seitens des Stifters	(o) An Stifter oder Begünstigte: Einkommensteuer auf Bundes-, Kantons- und Gemeindeebene
Besteuerung in FL	(+) Keine Quellensteuer, keine beschränkte Steuerpflicht in 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: Einkommensteuer auf Bundes-, Kantons- und Gemeindeebene
Besteuerung in FL	(+) Keine Quellensteuer, keine beschränkte Steuerpflicht in FL gem Art 6 Abs 2, 5 (e contrario) SteG	

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

D. Fazit

1. 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 iSd 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 Rechtsan-

wender eine Reihe von – auch international üblichen³⁰⁾ – 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, zumeist in Form von Unternehmensbeteiligungen, Immobilien oder Bankanlagen, festlegt und →

30) Vgl zB zu den Ausgestaltungsmöglichkeiten liechtensteinischer Stiftungen für deutsche Rechtsanwender *Gierhake*, Vermögensschutz.

→ 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 Stiftungszwecks, des Stiftungsvermögens und des Kreises der künftigen Begünstigten vollkommen frei. Es ist ihm insb 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 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 zB im Rahmen eines Erbvertrags auf ihren Pflichtteilsanspruch verzichten. Dies kann insb bei der Übertragung von Anteilen an einem Unternehmen sinnvoll sein. Die Stiftung kann das Unternehmen über Generationen hinweg iS 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 iS der Protokollbestimmungen 2 zu Art 4 lit a sublit 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 Stiftungsurkunde, 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 Stiftererträge 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 Erbschaftssteuer mit dem Nicht-Verwandten-Tarif durch den steuerrechtlichen Übergang des Stiftungsvermögens auf die Auslandsstiftung. 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 iSd DBA CH-FL und könnte dann selber bestimmte international übliche Abkommensvorteile wie zB die Rückforderung der Schweizer Verrechnungssteuern in Anspruch nehmen. Hierzu ist ua von Anfang an seitens des Stifters auf Widerrufsvorbehalte hinsichtlich der Stiftungerrichtung, 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 Gewinnbesteuerung auf der Ebene des Bundes (Art 71 DBG) und zum Teil auch auf Kantons- und Gemeindeebene (vgl zB § 76 StG-ZH) ergeben. Thesaurierte Vermögenerträge 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 Einkommensteuer unterliegen. Dasselbe gilt für die Ausschüttungen von in die Stiftung eingebrachten Vermögenswerten. Diese unterliegen beim Schweizer Begünstigten grundsätzlich ebenfalls der Einkommensteuer.

Verschiedene für die steuerrechtliche Intransparenz unschädliche Einflussnahmerechte des Stifters auf das Stiftungsgeschehen können aber auch hier definiert werden. Hierzu gehören ua die Festlegung des Stiftungszwecks, 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 Schwyz,³¹⁾ Zug,³²⁾

31) Der Kanton Schwyz kennt keine Erbschafts- und Schenkungssteuer.

32) 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 zB nur der Ehegatte oder die Kinder in gerader Linie begünstigt, entfällt die Schenkungssteuer.

Graubünden,³³⁾ Nidwalden,³⁴⁾ Aargau³⁵⁾ und – mit Einschränkungen – Luzern³⁶⁾ und Solothurn³⁷⁾) 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 idR der Kapitalwert der Nutznießung den schenkungssteuerpflichtigen Wert des auf die Stiftung zu übertragenden Vermögenswerts, etwa einer Unternehmensbeteiligung oder einer (Gewerbe-)Immobilie. In einigen Kantonen bestehen Bewertungsprivilegien bei der Vermögensübertragung im Rahmen einer Unternehmensnachfolge, auch mit Stiftungen. 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 marktüblich ausgestaltetes Stifterdarlehen erfolgen. Die Nutzung derartiger Instrumente ist in Ländern mit hoher Erbschaftssteuer (wie zB Deutschland) beim Einsatz von FL-Stiftungen bereits seit einiger Zeit üblich.

Schweizerische Stifter müssen – anders als bei einer österreichischen Privatstiftung – keine Stiftungseinkangssteuer entrichten. Investiert die von Schweizern errichtete (in Österreich intransparente) liechtensteinische Stiftung in österreichische Vermögenswerte, etwa in Immobilien oder Unternehmensbeteiligungen, so wird diese beschränkt körperschaftsteuerpflichtig in Österreich. Werden dagegen in der Schweiz ansässige natürliche Personen durch Investments in österreichische Vermögenswerte beschränkt steuerpflichtig, gelangt der österreichische progressive Einkommensteuertarif zur Anwendung. Eine möglicherweise vorliegende steuerrechtliche Transparenz der FL-Stiftung in der Schweiz ist dabei unschädlich, da die Schweiz Immobilienerträge im Ausland schon nach nationalem Steuerrecht freistellt.

2. Einsatzszenarien für österreichische Rechtsanwender

Wie oben gezeigt, sind liechtensteinische privatnützige Stiftungen in der Schweiz stets ansässig iSd DBA

CH-FL, sofern keine Berührungspunkte auf der Ebene der Stiftungsbeteiligten zur Schweiz bestehen. Dies ist zB dann der Fall, wenn die Stiftung von Österreichern errichtet wird und österreichische Begünstigte vorliegen.

Österreichische Rechtsanwender können also in diesen Fällen bei der Errichtung einer liechtensteinischen Vermögensstruktur ihre bestehenden Gestaltungsmöglichkeiten iSd Art 2 Abs 2 lit b Steuerabkommen AT-FL v 29. 1. 2013 zur Erzielung einer steuerrechtlichen Transparenz bzw Intransparenz der Vermögensstruktur uneingeschränkt ausüben, ohne dabei die steuerrechtliche Ansässigkeit der liechtensteinischen Stiftung in der Schweiz zu gefährden.

Sofern eine solche Stiftung mit österreichischen Stiftungsbeteiligten in der Schweiz belegene Vermögenswerte hält, greifen die schweizerischen Regeln für beschränkt steuerpflichtige Stiftungen auf Bundes- und Kantonebene, die zT deutlich günstiger sind als diejenigen für beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften. Etwa einbehaltene schweizerische Verrechnungssteuern sind künftig – in Abwesenheit von Missbrauchsszenarien – unter dem neuen DBA zu erstatten. Hält eine liechtensteinische Stiftung Bankkonten in der Schweiz, kommt hinsichtlich der Besteuerung der Kapitalerträge nur das wettbewerbsfähige liechtensteinische Besteuerungsregime für juristische Personen³⁸⁾ in Betracht, sofern eine in Österreich steuerrechtlich intransparente Ausgestaltung gewählt wurde.

33) Vgl Praxisfestlegung der Steuerverwaltung Graubünden vom 15. 4. 2013, 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 Schenkungssteuer befreit sind (Art 107 Abs 2 StG-GR), ist die Stiftung in diesen Fällen weder nachlass- noch schenkungssteuerpflichtig.

34) Vgl Art 164 Abs 3 StG-NW iVm § 72 Abs 2 Vollzugsverordnung zum StG: Abstellung auf das Verwandtschaftsverhältnis zwischen Stifter und entferntest verwandtem Begünstigten.

35) Vgl Art 147 Abs 3 StG-AG: Abstellung auf das Verwandtschaftsverhältnis zwischen Stifter und Begünstigtem.

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

37) Gem § 236 StG-SO sind Unternehmensstiftungen für unentgeltliche Zuwendungen von Beteiligungen befreit.

38) Vgl Kühne, Die Besteuerung der liechtensteinischen Stiftung in Liechtenstein, PSR 2015/17.

→ In Kürze

Das neue DBA Schweiz-Liechtenstein eröffnet eine Reihe von neuartigen Anwendungsszenarien für verselbständiges liechtensteinisches Zweckvermögen von österreichischen und Schweizer Rechtsanwendern. Hierbei spielt die DBA-Ansässigkeit des Zweckvermögens eine besondere Rolle, deren Kriterien auf die langjährige Rechtsprechung zur Vermeidung von Steuerrechtsmissbräuchen in der Schweiz zurückgehen.

→ Zum Thema

Über den Autor:

Prof. Dr. iur. Dr. rer. pol. Olaf Gierhake, LL. M. (International Taxation), LL. M. (Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht), Dipl.-Wirtschaftsingenieur, Dipl.-Betriebswirt (BA), ist Institutsleiter am Institut für Vermögensschutz, Rapperswil und Triesen sowie Lehrbeauftragter an der Universität Liechtenstein und in der Schweizerischen Aktuarvereinigung.

