
Die kontrollierte Stiftung – Rechtssicherheit und Realität!

Gemäss Art. 154 Abs. 1 IPRG unterstehen ausländische juristische Personen dem Recht des Staates der Inkorporation. Aufgrund dieser Bestimmung ist eine ausländische juristische Person aus Schweizer Optik als rechtsbeständig zu betrachten, vorausgesetzt, sie wurde nach den Bestimmungen des Inkorporationsstaates rechtsgültig errichtet. Das Schweizer Steuerrecht anerkennt ausländische juristische Personen als Steuersubjekt an, sei es, dass die ausländische juristische Person in der Schweiz aufgrund persönlicher oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig wird. Eine transparente Besteuerung juristischer Personen kennt das Steuerrecht «nur» in Hinblick auf ausgewählte kollektive Kapitalanlagen. Ausländische oder inländische Stiftungen werden aus der Optik des Steuerrechts nicht transparent behandelt.



Peter Fröhlich

lic iur., Fürsprecher, dipl. Steuerexperte,
ACT Audit & Tax AG, Zürich

1 Einleitung

In der Steuerpraxis und in der Rechtsprechung sind verschiedentlich Fälle diskutiert und entschieden worden, welche das Besteuerungsrecht an den Vermögenswerten einer ausländischen Stiftung zum Gegenstand hatten. Diesen Fällen ist allen gemeinsam, dass sie im Ergebnis die steuerliche Zurechnung des Vermögens und der Erträge einer ausländischen Stiftung zum Stifter zur Folge hatten. Die rechtliche Begründung dieses Ergebnisses könnte aber nicht unterschiedlicher sein.

Ziel dieser Abhandlung ist es aufzuzeigen, wie sich Rechtsprechung und Praxis in der Beurteilung der Fälle unterscheiden und welche Schwierigkeiten sich für den Berater/die Beraterin in der Praxis ergeben. Im Einzelnen:

2 Gesetzliche Grundlage als Ausgangspunkt

2.1 Anerkennung der ausländischen Stiftung aufgrund der Inkorporationstheorie

Nach Art. 154 Abs. 1 IPRG unterstehen Gesellschaften dem Recht des Staates, nach dessen Vorschriften sie organisiert sind, wenn sie die darin vorgeschriebenen Publizitäts- oder Registervorschriften dieses Rechts erfüllen oder, falls

solche Vorschriften nicht bestehen, wenn sie sich nach dem Recht dieses Staates organisiert haben. Dieser Grundsatz wird als sog. Inkorporationstheorie bezeichnet.¹ Nach diesem Grundsatz ist eine Gesellschaft, die rechtsgültig gemäss den Vorschriften des anwendbaren ausländischen Rechts errichtet wurde, in der Schweiz anzuerkennen.

Das Gesetz sieht von dieser Regel Ausnahmen vor. Im Einzelnen:

- Nach Art. 154 Abs. 2 IPRG untersteht eine Gesellschaft dem Recht des Staates, in dem sie tatsächlich verwaltet wird, sofern sie die Voraussetzungen von Art. 154 Abs. 1 IPRG nicht erfüllt, also wenn sie nicht nach den Vorschriften im Gründungsstaat organisiert ist, wenn sie die dort vorgeschriebenen Publizitäts- oder Registervorschriften nicht erfüllt oder, falls solche Vorschriften nicht bestehen, wenn sie sich nicht nach dem Recht dieses Staates organisiert hat.
- Gestützt auf Art. 15 Abs. 1 IPRG ist das Recht, auf welches das IPRG verweist, ausnahmsweise nicht anwendbar, wenn nach den gesamten Umständen offensichtlich ist, dass der Sachverhalt mit diesem Recht in nur geringem, mit einem anderen Recht jedoch in viel engerem Zusammenhang steht.
- Ferner ist die Anwendung von Bestimmungen ausländischen Rechts ausgeschlossen, wenn sie zu einem Ergebnis führen würde, das mit dem schweizerischen Ordre Public unvereinbar ist (Art. 17 IPRG).
- Schliesslich bleiben nach Art. 18 IPRG Bestimmungen des schweizerischen Rechts vorbehalten, die wegen ihres Zweckes, unabhängig von dem durch dieses Gesetz bezeichneten Recht, zwingend anzuwenden sind (sog. « lois d'application immédiate »).

¹ BGE vom 17.11.2009 (135 III 614) E. 4.1.2.

INHALTSVERZEICHNIS

1 Einleitung

2 Gesetzliche Grundlage als Ausgangspunkt

- 2.1 Anerkennung der ausländischen Stiftung aufgrund der Inkorporationstheorie
- 2.2 Anwendung von Art. 335 ZGB auf die ausländische Stiftung?
- 2.3 Transparente Besteuerung der juristischen Person im Schweizer Steuerrecht

3 Rechtsprechung

- 3.1 Bundesgericht
- 3.2 Kantonale Verwaltungsgerichte

4 Die Praxis der kantonalen Steuerverwaltungen

5 Zwischenergebnis

6 Ausnahme von der transparenten Besteuerung: kontrollierte Stiftungen im Fürstentum Liechtenstein

7 Steuerfolgen der transparenten Besteuerung einer sog. «kontrollierten» Stiftung

- 7.1 Abgrenzung zur Ungültigkeit der Stiftungserrichtung
- 7.2 Abgrenzung zum «Ort der tatsächlichen Verwaltung»
- 7.3 Bekenntnis der Praxis zur transparenten Besteuerung bzw. Zurechnung des Stiftungsvermögens bei der kontrollierenden Person

8 Fazit: Individuelles Gestaltungsrecht des Stifters

9 Steuerruling als Lösung des Problems?

DIE KONTROLLIERTE STIFTUNG

Auf Art. 154 Abs. 2 IPRG und Art. 15 Abs. 1 IPRG wird hier nicht weiter eingegangen, da sich diese Bestimmungen auf die kontrollierte Stiftung kaum auswirken. Demgegenüber stellt sich die Frage, ob Art. 17 und Art. 18 IPRG mit dem Verbot von Art. 335 Abs. 2 ZGB in Verbindung stehen.

2.2 Anwendung von Art. 335 ZGB auf die ausländische Stiftung?

Nach Art. 335 Abs. 1 ZGB kann ein Vermögen mit einer Familie dadurch verbunden werden, dass zur Bestreitung der Kosten der Erziehung, Ausstattung oder Unterstützung von Familienangehörigen oder zu ähnlichen Zwecken eine Familienstiftung nach den Regeln des Personenrechts oder des Erbrechts errichtet wird. Nach Art. 335 Abs. 2 ZGB ist die Errichtung von Familienfideikommissen nicht gestattet.

Das Bundesgericht hat in einem frühen Urteil festgehalten, dass die im Gesetz enthaltene Aufzählung der Zwecke, zu denen Familienstiftungen errichtet werden dürfen, abschliessend ist.² Eine Familienstiftung, die sich in ihrem Zweck nicht auf Art. 335 Abs. 1 ZGB beschränkt, sondern vielmehr die Bestreitung des Lebensunterhalts einer Familie oder einzelner Familienangehöriger bezweckt, gilt als reine Unterhalts- oder Genusstiftung. Nach dem Bundesgericht verstösst eine Unterhalts- oder Genusstiftung gegen das Verbot der Errichtung von Familienfideikommissen (Art. 335 Abs. 2 ZGB).³ Solche Stiftungen sind nach der besagten Rechtsprechung bereits zivilrechtlich ungültig.

Mit Bezug auf Art. 17 und Art. 18 IPRG ist zu prüfen, ob Art. 335 Abs. 2 ZGB ein Anwendungsfall des Ordre Public und/oder der « loi d'application immédiate » ist. Im Einzelnen:

- Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts verstösst eine Bestimmung des ausländischen Rechts gegen den Ordre Public, wenn sie fundamentale Rechtsgrundsätze

der Schweiz verkennt. In diesem Fall ist sie mit den wesentlichen, weitgehend anerkannten Grundsätzen schlechthin unvereinbar, die nach in der Schweiz herrschender Auffassung Grundlage jeder Rechtsordnung bilden sollte. Zu diesen Grundsätzen gehören die Vertragstreue (pacta sunt servanda), das Rechtsmissbrauchsverbot, der Grundsatz von Treu und Glauben, das Verbot der entschädigungslosen Enteignung, das Diskriminierungsverbot und der Schutz von Handlungsunfähigen.⁴ Art. 335 Abs. 2 ZGB ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts⁵ nicht Teil des Schweizer Ordre Public.

- Das Bundesgericht hat die Frage, ob Art. 335 Abs. 2 ZGB als « loi d'application immédiate » zu qualifizieren sei, erstmals in einem Urteil aus dem Jahr 2009 beantwortet. Das Bundesgericht spricht Art. 335 Abs. 2 ZGB die Qualität als « loi d'application immédiate » ab.⁶ Die Begründung liegt darin, dass Art. 335 Abs. 2 ZGB einerseits nur reine Unterhalts- oder Genusstiftungen, die nach Inkrafttreten des Zivilgesetzbuches errichtet werden, erfasst, während bereits bestehende Fideikommissen von diesem Verbot unberührt bleiben. Daraus schliesst das Bundesgericht, dass der Gesetzgeber reine Unterhalts- und Genusstiftungen nicht gänzlich verbieten wollte. Es ist daher nicht im Interesse der öffentlichen Ordnung, dass diese Bestimmung immer Anwendung findet. Andererseits kommt das Bundesgericht zum Schluss, dass die Zweckbestimmung von Art. 335 Abs. 2 ZGB, nämlich das Verhindern von Müssiggang, heute als überholt gilt.⁷

Nach dem Gesagten findet Art. 335 Abs. 2 ZGB keine Anwendung auf eine ausländische Stiftung, die – sofern gemäss den Regeln des Sitzstaats rechtsgültig errichtet – in der Schweiz die rechtliche Anerkennung im Sinn von Art. 154 Abs. 1 IPRG findet.

2.3 Transparente Besteuerung der juristischen Person im Schweizer Steuerrecht

Dem Schweizer Steuerrecht ist eine transparente Besteuerung von juristischen Personen grundsätzlich fremd. Juristische Personen bilden regelmässig ein eigenständiges Steuersubjekt (Art. 50 DBG/Art. 20 STHG).⁸ Dies gilt für die Besteuerung in- oder ausländischer juristischer Personen in der Schweiz. Mit Blick auf in- oder ausländische Stiftungen ist eine transparente Besteuerung grundsätzlich ausgeschlossen.

Ungeachtet der fehlenden gesetzlichen Grundlage für eine transparente Besteuerung ausländischer Stiftungen hat das Bundesgericht in Zusammenhang mit der missbräuchlichen Verwendung von juristischen Personen das Konzept des Durchgriffs entwickelt. Dieses Konzept fand in der Rechtsprechung einiger kantonaler Verwaltungsgerichte eine von der Rechtsprechung des Bundesgerichts abweichende Weiterentwicklung. Im Einzelnen:

3 Rechtsprechung

3.1 Bundesgericht

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist die rechtliche Selbstständigkeit einer juristischen Person ausländischen Rechts grundsätzlich anzuerkennen.⁹ Gleichwohl schloss das Bun-

desgericht im Urteil vom 08.06.1982, dass die Verwendung einer ausländischen Gesellschaft mit Berufung auf die rechtliche Selbstständigkeit und die Beschränkung der Haftung auf das Eigenkapital dieser Gesellschaft im Einzelfall rechtsmissbräuchlich sein kann.¹⁰ In einem solchen Fall wird die rechtliche Selbstständigkeit der juristischen Person durchbrochen und direkt auf die hinter ihr stehende natürliche Person «durchgegriffen».¹¹ Der Durchgriff bzw. die Nichtbeachtung der rechtlichen Selbstständigkeit der juristischen Person bedingt, dass die juristische Person von einer hinter ihr stehenden Person abhängig ist und eine Identität der wirtschaftlichen Interessen der juristischen Person und der sie beherrschenden Person besteht. Dies alleine genügt indessen nicht. Zusätzlich setzt das Bundesgericht voraus, dass mit der Berufung auf die Selbstständigkeit der juristischen Person Gesetzesvorschriften umgangen, Verträge nicht erfüllt oder Interessen Dritter offensichtlich verletzt werden¹² oder ein Gestaltungsmissbrauch vorliegt.¹³ In solchen Fällen, so schliesst das Bundesgericht, ist es gerechtfertigt, auf die beherrschende Person hinter der juristischen Person durchzugreifen.¹⁴

Der Durchgriff auf die wirtschaftlich beherrschende Person verlangt nach dem Gesagten eine Abhängigkeit der juristischen Person von der sie beherrschenden natürlichen Person. Die Be-

² BGE vom 10.06.1982 (BGE 108 II 394), E. 6.

³ BGE vom 10.06.1982 (BGE 108 II 394), E. 6 a.

⁴ BGE vom 27.03.2012 (138 III 322) E. 4.1 mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts.

⁵ BGE vom 17.11.2009 (135 III 614) E. 4.2.

⁶ BGE vom 17.11.2009 (135 III 614) E. 4.3.3.

⁷ BGE vom 17.11.2009 (135 III 614) E. 4.3.3.

⁸ Prominente Ausnahme ist der SICAV gemäss Art. 36 ff. KAG. Dieser Gesellschaftsform kommt Rechtspersönlichkeit zu. Trotzdem ist der SICAV kein Steuersubjekt. Ertrag und Kapital werden anteilmässig bei den Anlegern besteuert.

⁹ So z. B. bei einer Familienstiftung liechtensteinischen Rechts (BGE vom 20.12.2012 [2C_712/2012] E. 4.1.).

¹⁰ BGE vom 08.06.1982 (108 II 213) E. 6a.

¹¹ Vgl. vom 25.09.2009 (2C_274/2008) E. 5.4.

¹² Mit Bezug auf das SchKG: BGE vom 20.12.2001 (5C.201/2001/min) E. 2d.aa.

¹³ Mit Bezug auf die Einkommenssteuer: BGE 20.12.2012 (2C_711/2012) E. 4.1; mit Bezug auf die MWST: BGE vom 19.03.2012 (2C_476/2010) E. 3.2.

¹⁴ BGE vom 28.02.2008 (5A_498/2007/bnm) E. 2.1.

DIE KONTROLLIERTE STIFTUNG

herrschaft kann auf unterschiedlichen rechtlichen oder tatsächlichen Verhältnissen beruhen.¹⁵ Ferner verlangt der Durchgriff nach einer missbräuchlichen Verwendung der juristischen Person.¹⁶

Entscheidend ist, dass der Durchgriff immer nur im Einzelfall erfolgt, nämlich dann, wenn ausgehend von einer Beherrschung einer juristischen Person die Berufung auf die rechtliche Selbstständigkeit dieser juristischen Person missbräuchlich erfolgt.¹⁷ Dass mit der Berufung auf die Beherrschung einer Stiftung eine generell transparente Besteuerung dieser Stiftung erfolgt, ist gemäss dem Bundesgericht ausgeschlossen: «Wer sich als natürliche Person einer juristischen Person bedient, muss sich deren Selbstständigkeit entgegenhalten lassen und kann sich nicht auf wirtschaftliche Identität berufen.»¹⁸

Die Prüfung des Durchgriffs im Steuerrecht erfolgt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nach den Kriterien der Steuerumgehung.¹⁹

3.2 Kantonale Verwaltungsgerichte

Ergänzend zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung erlauben die kantonalen Verwaltungsgerichte den Durchgriff auf die Person, welche die Stiftung beherrscht, nicht erst bei Prüfung der Voraussetzungen einer Steuerumgehung. Vielmehr geht die kantonale Rechtsprechung davon aus, dass bei Vorliegen bestimmter Indizien, die darauf hinweisen, dass die Stiftung von einer aussenstehenden Person beherrscht wurde, die transparente Besteuerung der Stiftung die steuerrechtliche Folge ist. Im Sinn dieser Rechtsprechung wird auch der Begriff der «kontrollierten Stiftung» verwendet. Im Einzelnen:

Das Verwaltungsgericht Graubünden hat mit Urteil vom 24.03.2009²⁰ eine liechtensteinische Stiftung als eine kontrollierte Stiftung eingestuft. Zu beurteilen war die Frage, ob einem Nachlass einer natürlichen Person (mit letztem Wohnsitz im Kanton Graubünden) das Vermö-

gen einer liechtensteinischen Stiftung hinzuzurechnen war. Vorerst erläuterte das Verwaltungsgericht, was unter einer kontrollierten Stiftung zu verstehen ist. Das wesentliche Element, nämlich die Kontrolle liegt dann vor, wenn der Stifter sich weitgehend das Recht vorbehält, das Vermögen und die Erträge der Stiftung zu kontrollieren und die Begünstigten dieses Vermögens frei zu bestimmen.²¹ Das Verwaltungsgericht bejahte diese Frage mit der Begründung, dass die Indizien dafür sprachen, dass der Erblasser die Stiftung beherrschte. Die Frage, ob eine Steuerumgehung vorlag, welche den Durchgriff erst ermöglicht, prüfte das Verwaltungsgericht nicht. Das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen hat im Urteil vom 29.08.2007²² ebenfalls über die steuerrechtliche Qualifikation einer liechtensteinischen Stiftung befunden. Wie die bündnerische Behörde unterschied das Verwaltungsgericht St. Gallen zwischen der kontrollierten und der nicht kontrollierten Familienstiftung. Die kontrollierte Stiftung zeichnet sich dadurch aus, dass der Stifter über einen Mandatsvertrag den Stiftungsrat an seine Instruktionen bindet. Damit behält er sich indirekt die Kontrolle über das Stiftungsvermögen vor. Mittels einem Beistatut regelt er die Begünstigtenordnung und bestimmt zu Lebzeiten und mit einer Nachfolgeregelung bei seinem Ableben die Begünstigten. Kennzeichnend jederzeit ändern kann.²³

Im Gegensatz zum bündnerischen Verwaltungsgericht prüfte das St. Galler Gericht das Vorhandensein der Steuerumgehung. Gerade die Möglichkeiten, auf den Stiftungsrat Einfluss zu nehmen, ein Widerrufsrecht in der Stiftungsurkunde vorzusehen, die Begünstigten einer Stiftung festzulegen, betrachtete das Verwaltungsgericht als zivilrechtlich zwar gültige Massnahme, mit Bezug auf die Unabhängigkeit der Stiftung indessen eine absonderliche und sachwidrige Konstruktion.²⁴ Daraus folgt nach Ansicht des Verwaltungsgerichts, dass der Ver-

mögensübergang nicht stattgefunden hat.²⁵ Mit dem fehlenden Vermögensübergang spricht das St. Galler Gericht der Stiftung die Steuersubjektivität ab. Dies ändert sich indessen mit dem Tod des Stifters. Fällt mit dessen Tod die Widerrufbarkeit der Stiftung weg, entfällt damit auch der Steuerumgehungstatbestand. Die Stiftung erwächst zum Steuersubjekt.

Im jüngsten Entscheid zur kontrollierten Stiftung des Verwaltungsgerichts Basel-Stadt vom 16.06.2015²⁶ zeigt sich, dass die Rechtsprechung zwischen dem Begriff der fehlenden Steuersubjektivität und dem Begriff der Steuerumgehung nicht klar unterscheidet. Mit Verweis auf die Literatur und die übrige Rechtsprechung kommt das Verwaltungsgericht Basel-Stadt zum Schluss, dass eine kontrollierte Stiftung bei Vorliegen bestimmten Kriterien zu bejahen ist. Diese sind:

- Der Stifter behält sich den Widerruf der Stiftung, deren Auflösung oder die jederzeitige Änderung der Stiftungsurkunde vor;

- der Stifter ist Mitglied des Stiftungsorgans und festbestellter Erstbegünstigter;
- der Stifter kontrolliert im Hintergrund den Stiftungsrat mittels eines abgeschlossenen Mandatsvertrags;
- der Stifter geniesst uneingeschränkte Vermögensbefugnisse wie die Generalvollmacht, Zeichnungsberechtigung mit Blick auf die Bankkonti etc.²⁷

Nach Auffassung des Verwaltungsgerichts Basel-Stadt setzt die Aberkennung der Steuersubjektivität nebst den obgenannten objektiven Kriterien auch ein subjektives Element voraus, nämlich die Absicht, Steuer zu sparen. Damit verweist das basel-städtische Gericht auf das subjektive Element der Steuerumgehung. Interessanterweise verwendet auch das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen den Begriff Steuerumgehung, ohne jedoch das subjektive Element näher zu prüfen.²⁸ Obwohl das Verwaltungsgericht Basel-Stadt dieses subjektive Element auf-

¹⁵ BGE vom 28.02.2008 (5A_498/2007/bnm) E. 2.2.

¹⁶ BGE vom 28.02.2008 (5A_498/2007/bnm) E. 2.1; BGE vom 15.08.2012 (2C_146/2010) E. 4.1.4; vgl. hierzu die Kritik von Andrea OPEL, Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten – in nationalen und internationalen Verhältnissen, Basel 2009, S. 74 ff.

¹⁷ BGE vom 20.12.2001 (5C.201/2001/min) E. 2c.

¹⁸ BGE vom 25.09.2009 (2C_49/2008) E. 5.4. Dieser Entscheid bezieht sich auf die Frage der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei Kapitalgesellschaften, die eine Dividende an die Anteilhaber ausschütten. Eine Parallele zur hier vorliegenden Frage fehlt insofern, als die Stiftung eben gerade keine Kapitalgesellschaft mit Anteilhabern ist, sondern ein verselbständigtes Vermögen darstellt, welches den Stiftungsstatuten verpflichtet ist. Gleichwohl ist das gesetzliche Prinzip der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung auch mit Blick auf ausländische Familienstiftungen massgebend. Denn der Gesetzgeber will, dass Kapitalgesellschaften und deren Anteilhaber als zwei separate Steuersubjekte besteuert

werden, wobei jedes für den ihm zukommenden Vermögenszufluss besteuert wird. Dieses Prinzip erfährt keine Änderung auf das Verhältnis zwischen dem Stifter und der Stiftung. Da es sich um zwei verschiedene Steuersubjekte handelt, sind diese auch separat zu besteuern.

¹⁹ BGE vom 19.03.2012 (2C_638/2010) E. 4.1.

²⁰ VGer Graubünden vom 29.03.2009 (A 08 67).

²¹ VGer Graubünden vom 29.03.2009 (A 08 67) E. 2a.

²² VGer St. Gallen vom 29.08.2007 (B 2007/13).

²³ VGer St. Gallen vom 29.08.2007 (B 2007/13) E. 2.4.

²⁴ VGer St. Gallen vom 29.08.2007 (B 2007/13) E. 2.4.

²⁵ VGer St. Gallen vom 29.08.2007 (B 2007/13) E. 2.4.

²⁶ VGer Basel-Stadt vom 16.06.2015 in: STE 2015 B 26.25 Nr. 4.

²⁷ VGer Basel-Stadt vom 16.06.2015 in: STE 2015 B 26.25 Nr. 4 E. 3.3. Vgl. auch Wolfgang MAUTE/Benjamin TWARDOSZ, Die liechtensteinische Stiftung im Fokus des österreichischen und des schweizerischen Steuerrechts, StR 2013, S. 344.

²⁸ VGer St. Gallen vom 29.08.2007 (B 2007/13) E. 2.4.

DIE KONTROLLIERTE STIFTUNG

greift, hält es fest, dass die Praxis dem subjektiven Element eine untergeordnete Bedeutung beimisst. Im Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung kantonaler Verwaltungsgerichte verwendet das basel-städtische Gericht ebenfalls den Begriff der Steuersubjektivität. Gleichwohl, so stellt das Gericht fest, obschon die Errichtung einer Stiftung den Durchgriff nicht vorsehe, so gehe die Praxis und die Rechtsprechung davon aus, dass der Stiftung keine Steuersubjektivität zukommt, wenn der Stifter sich die Kontrolle über die Stiftung sichere.²⁹

4 Die Praxis der kantonalen Steuerverwaltungen

Eine publizierte Praxis zur transparenten Besteuerung von ausländischen Stiftungen kennen nur gerade zwei kantonale Steuerverwaltungen: die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden³⁰ und diejenige des Kantons St. Gallen³¹. Beide Verwaltungen unterscheiden die kontrollierte von der nicht kontrollierten Stiftung. Die kontrollierte Stiftung zeichnet sich dadurch aus, dass der Stifter (oder eine von ihm benannte Person) die Kontrolle über das der Stiftung gewidmete Vermögen ausübt. Im Gegensatz dazu fehlt diese Kontrollmöglichkeit bei der nicht kontrollierten Stiftung. Im Einzelnen:

Die Steuerverwaltung Graubündens anerkennt in Ziffer 3 ihrer Praxismitteilung, dass eine transparente Besteuerung einer juristischen Person nur im Fall eines Durchgriffs erfolgen kann. In Ziffer 4 ihrer Praxismitteilung beschäftigt sich die besagte Steuerverwaltung mit der liechtensteinischen Stiftung. Sie stellt fest, dass das liechtensteinische Stiftungsrecht rechtliche Vorbehalte des Stifters mit Bezug auf die Selbstständigkeit der Stiftung kennt, die dem Schweizer Stiftungsrecht fremd sind. Exemplarisch listet die Praxismitteilung das in den Statuten verankerte Widerrufsrecht des Stifters und die Möglichkeit des Stifters, dem Stiftungsrat mittels

eines abgeschlossenen Mandatsvertrages Weisungen zu erteilen, auf. Liegen diese Indizien vor, geht die Steuerverwaltung Graubünden von einer kontrollierten Stiftung aus. Die Rechtsfolge besteht darin, dass die Stiftung steuerlich transparent behandelt wird. Das Stiftungsvermögen und die Erträge daraus werden dem Stifter bzw. der Person zugerechnet, welche eben diese Kontrolle ausübt.

Die Steuerverwaltung des Kantons St. Gallen verfolgt eine ähnliche Praxis. Auch sie stellt eingangs fest, dass ein Durchgriff nur im Einzelfall erfolgen kann. Danach geht sie ebenfalls auf die liechtensteinische Stiftung ein und kommt zum gleichen Ergebnis wie die bündnerische Steuerverwaltung.

5 Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis kann Folgendes festgehalten werden:

Das Bundesgericht setzt grundsätzlich auf die rechtliche Selbstständigkeit der juristischen Person. Ein Durchgriff ist nur dann gestattet, wenn die Verwendung der juristischen Person rechtsmissbräuchlich erfolgt, wenn also der wirtschaftlich Berechtigte die juristische Person dazu verwendet, sich rechtsmissbräuchlich einen Vorteil zu verschaffen. Der Durchgriff erfolgt nur im Einzelfall.³²

Die kantonalen Verwaltungsgerichte weichen die Rechtsprechung des Bundesgerichts auf. Gerade in der Frage, ob das Stiftungsvermögen zum Vermögen des Erblassers oder zum Vermögen der Erben hinzuzurechnen sei, folgen die kantonalen Verwaltungsgerichte nicht der Rechtsprechung des Bundesgerichts. Eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung der Erben konnte in keinem der Entscheide nachgewiesen werden. Dennoch rechneten die Verwaltungsgerichte das Stiftungsvermögen den Erben oder Begünstigten zu mit der Begründung, diese hätten einen massgeblichen Einfluss auf die Verwaltung und

die Verwendung des Stiftungsvermögens. Angesprochen sind hier die Kriterien der sog. kontrollierten Stiftung.

Die kantonalen Steuerverwaltungen anerkennen die kontrollierte Stiftung vollends. Im Fall einer rechtsmissbräuchlichen Verwendung einer Stiftung rechnen die kantonalen Steuerverwaltungen das Stiftungsvermögen der Person zu, welche – nebst dem Stiftungsrat oder sonstigen Organen nach dem lokalen Zivilrecht – die Kontrolle über die Stiftung ausübt. Dies kann der Stifter, ein Erbe oder eine sonst begünstigte Person sein. Darüber hinaus wenden sie von Beginn die transparente Besteuerung einer kontrollierten Stiftung an. Die typischen Merkmale einer kontrollierten Stiftung sind ein Mandatsvertrag mit dem Stiftungsrat, welcher diesen an die Anweisungen des Vertragspartners bindet, oder das Recht des Stifters, die Stiftung zu widerrufen.

Gesamthaft erweckt dieser rechtliche Flickenteppich den Eindruck, dass die rechtliche Beurteilung einer sog. kontrollierten Stiftung «im Auge des Betrachters liegt» und eine einheitliche Rechtsanwendung aber nicht existiert.

6 Ausnahme von der transparenten Besteuerung: kontrollierte Stiftungen im Fürstentum Liechtenstein

Die Schweiz und das Fürstentum Liechtenstein haben am 10.07.2015 ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abgeschlossen

(DBA LI)³³. Gemäss Ziffer 2.a.iii. des Protokolls zum Abkommen wird einer liechtensteinischen Stiftung die Ansässigkeit in Liechtenstein aberkannt, sofern bestimmte Kriterien nicht erfüllt sind. Letztere sind inhaltlich im Wesentlichen den Kriterien nachgebildet, welche für die transparente Besteuerung einer ausländischen Stiftung entwickelt wurden. Es geht im Grundsatz um die Kontrolle über die Stiftung und um die Ansprüche auf Zuwendungen aus der Stiftung. Die Regelung im DBA LI kann nicht als Anwendungsfall eines staatsvertraglich normierten Durchgriffs verstanden werden. Sie bestimmt einzig, ob eine liechtensteinische Stiftung in Liechtenstein gemäss Art. 4 DBA LI ansässig ist oder nicht. Die Ansässigkeit einer juristischen Person ist indessen mit der transparenten Besteuerung einer Stiftung nicht zu verwechseln: Während die steuerliche Ansässigkeit an die unbeschränkte Steuerpflicht der juristischen Person anknüpft, führt die transparente Besteuerung zur Anrechnung des steuerlich relevanten Ertrages und Kapitals der juristischen Person zu der sie beherrschenden natürlichen Person. Die Praxis der kantonalen Verwaltungsgerichte und der kantonalen Steuerverwaltungen in Zusammenhang mit der transparenten Besteuerung einer kontrollierten Stiftung bleibt mit Blick auf die liechtensteinischen Stiftungen unberührt. Als problematisch erweist sich die Regelung in Ziffer 2.a.iii. des Protokolls zum DBA LI indessen in Zusammenhang mit verrechnungssteuerbelasteten Erträgen einer liechtensteinischen Stiftung. Eine negierte Ansässigkeit der liechten-

²⁹ VGer Basel-Stadt vom 16.06.2015 in: StE 2015 B 26.25 Nr. 4 E. 3.3.

³⁰ Praxisfestlegung «Familienstiftungen» vom 15.04.2013.

³¹ Steuerbuch Steuerverwaltung St. Gallen «ausländische Stiftungen» vom 23.04.2009.

³² Ähnlich interpretiert die bundesgerichtliche Rechtsprechung wohl auch Natalie PETER, Die liechtensteinische

Stiftung und der Trust im Schweizer Steuerrecht, IFF 2003, S. 166 f.

³³ Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.951.43).

DIE KONTROLLIERTE STIFTUNG

steinischen Stiftung gemäss Art. 4 i. V. m. Ziffer 2.a.iii. des Protokolls zum DBA LI führt dazu, dass die Rückerstattung der Verrechnungssteuer grundsätzlich zu verweigern ist.

7 Steuerfolgen der transparenten Besteuerung einer sog. «kontrollierten» Stiftung

Um sich die Steuerfolgen einer transparenten Besteuerung einer sog. «kontrollierten Stiftung» zu vergegenwärtigen, sind vorerst die Tatbestände auszusondern, die in engem sachlichen Zusammenhang mit einer Stiftung stehen, die der Stifter über verschiedene tatsächliche oder rechtliche Massnahmen kontrolliert. Im Einzelnen:

7.1 Abgrenzung zur Ungültigkeit der Stiftungserrichtung

Das Steuerrecht knüpft grundsätzlich an das Zivilrecht an.³⁴ Zeigt sich, dass die zivilrechtliche Konstruktion ungültig oder nichtig ist, hat sich der steuerrelevante Sachverhalt nicht verwirklicht. Dies ist grundsätzlich dann der Fall, wenn die Stiftung gemäss dem Recht des Inkorporationsstaates nicht oder nicht gültig errichtet worden ist oder der Widmungsakt gegen zwingend anwendbares Schweizer Recht³⁵ verstösst.³⁶ Die mit der Widmung des Vermögens einhergehende Vermögensentäußerung des Stifters mit entsprechender Vermögenübertragung auf die Stiftung hat sich in der Folge nicht realisiert. Das Vermögen ist zivilrechtlich weiterhin dem Stifter zuzurechnen. Steuerrechtlich ist diese Zurechnung des Vermögens zu übernehmen. Unklar ist die Abgrenzung zwischen der zivilrechtlichen Ungültigkeit der Stiftungserrichtung und dem Aberkennen der Steuersubjektivität der ausländischen Stiftung. Ist die Stiftung gemäss ausländischem Statut rechtsgültig errichtet, folgt daraus die zivilrechtliche Anerkennung in der Schweiz (Art. 154 Abs. 1 IPRG).³⁷

Daraus folgt wiederum, dass das Steuerrecht die ausländische Stiftung als selbstständige juristische Person betrachtet. Die Widmung und damit die Vermögensentäußerung des Stifters sind damit für das Steuerrecht als Realität hinzunehmen. Davon ausgenommen ist ausschliesslich der Fall der Steuerumgehung im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Im Lichte der Rechtsprechung der kantonalen Verwaltungsgerichte und der Praxis der Steuerverwaltungen zeigt sich aber, dass der Durchgriff im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zugunsten einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise aufgeweicht wurde. Die Erweiterung und die Aufweichung dieser Rechtsprechung mündet schliesslich in der generell transparenten Besteuerung ausländischer Stiftungen, sofern der Stifter und/oder die Begünstigten den Stiftungsrat kontrollieren können. Diese Aufweichung und Erweiterung der Durchgriffstheorie ist wohl der Auslöser, weshalb von einer fehlenden Steuersubjektivität ausländischer, kontrollierter Familienstiftungen gesprochen wird.

7.2 Abgrenzung zum «Ort der tatsächlichen Verwaltung»

Gemäss Art. 50 DBG sind juristische Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz befindet. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung liegt der Ort der tatsächlichen Verwaltung praxisgemäss dort, wo eine Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hat bzw. wo die normalerweise am Sitz sich abspielende Geschäftsführung besorgt wird. Massgebend ist somit die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszweckes.³⁸ Mit Bezug auf ausländische Stiftungen kann sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung in der Schweiz befinden, wenn die Stiftungsräte die Tätigkeiten und Funktionen gemäss dem Stiftungszweck in der Schweiz wahrnehmen oder

das Vermögen in der Schweiz verwalten. In der Folge unterliegt die Stiftung als Steuersubjekt der unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz. Im Gegensatz zu einer transparenten Besteuerung liegen im Grundsatz zwei Steuersubjekte vor: der Stifter und die in der Schweiz aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtige ausländische Stiftung.

7.3 Bekenntnis der Praxis zur transparenten Besteuerung bzw. Zurechnung des Stiftungsvermögens bei der kontrollierenden Person

Die Praxis der Steuerbehörden bekennt sich zur transparenten Besteuerung ausländischer kontrollierter Familienstiftungen. Die Folge dieser Besteuerung besteht darin, dass die Einkünfte und das Vermögen der Stiftung dem Stifter oder der Person zugerechnet werden, welche die Kontrolle über die Stiftung ausübt. Schenkungen der Stiftung an Dritte werden für Zwecke der Schenkungssteuer regelmässig so qualifiziert, wie wenn der Stifter und die Person, welche die Kontrolle über die Stiftung ausübt, die Schenkung vorgenommen hätten.

In der Tat zeigt sich, dass die steuerliche Aufrechnung des Stiftungsvermögens und der Stiftungserträge beim Stifter einfacher zu begründen ist über das Kriterium der fehlenden Steuersubjektivität der Stiftung, als über das

Kriterium der Steuerumgehung. Die Steuerumgehung fusst nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung einerseits auf objektiven Kriterien, nämlich der ungewöhnlichen sachlichen Gestaltung, die eine Steuerersparnis zur Folge hat, und andererseits auf einem subjektiven Kriterium, nämlich der Absicht des Steuerpflichtigen, mittels der gewählten Gestaltung Steuern zu sparen. Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist von den Steuerbehörden aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Bejahen diese eine Steuerumgehung, ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen.³⁹

Abzugrenzen ist die Steuerumgehung von der Steuerplanung, mittels derer der Steuerpflichtige seine Verhältnisse so organisiert, dass möglichst geringe Steuern anfallen. Bei der steuerlichen Beurteilung haben sich die Behörden auf die Strukturen und Verhältnisse zu stützen, wie sie der Pflichtige getroffen hat.⁴⁰ Es ist ihnen grundsätzlich verwehrt, in den Gestaltungsspielraum des Steuerpflichtigen einzugreifen und ihr eigenes Ermessen an die Stelle des Steuerpflichtigen zu setzen. Ein Eingreifen ist dann erlaubt, wenn es die Umstände erforderlich machen.⁴¹ Wann dies der Fall ist, ergibt sich grundsätzlich aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Steuerumgehung.⁴²

³⁴ BGE vom 03.11.2015 (2C_325/2015) E. 2.3; BGE vom 19.12.2012 (2C_337/2012) E. 3.3. Andrea OPEL, a.a.O., S. 81.

³⁵ Als Beispiel sei hier die Übertragung einer in der Schweiz befindlichen Liegenschaft erwähnt. Art. 99 Abs. 1 IPRG verlangt, dass die Eigentumsübertragung nach dem Recht am Ort der gelegenen Sache, also hier nach Schweizer Recht erfolgt. Missachtet der Widmungsakt die Formvorschriften (Art. 656 f. ZGB), welche für die Eigentumsübertragung von Liegenschaften in der Schweiz gelten, hat die Widmung nicht stattgefunden.

³⁶ Andrea OPEL, a.a.O., S. 68.

³⁷ Andrea OPEL, a.a.O., S. 81.

³⁸ BGE vom 16.05.2013 (2C_1086/2012) E. 2.2.

³⁹ BGE vom 17.04.2014 (2C_686/2013) E. 4.1.

⁴⁰ BGE vom 20.06.2006 (2A.753/2005) E. 3.1.

⁴¹ Als Beispiel eines solchen Eingriffs dient auch mit Bezug auf eine liechtensteinische Anstalt: Entscheidung der Zürcher Steuerrekurskommission vom 13.10.2005 in: STE 2006 ZH A 12 Nr. 14.

⁴² BGE 13.02.2007 (2C_487/2011), E. 2.7.

Da es sich bei der Behauptung, eine Steuerumgehung liege vor, um eine steuerbegründende Tatsache handelt, liegt die Beweislast auf Seiten der Steuerbehörden.⁴³ Diese kann sich aber darauf beschränken darzulegen, dass keine wirtschaftlichen oder geschäftlichen Gründe für die vom Steuerpflichtigen errichtete Struktur vorliegen, womit eine natürliche Vermutung entsteht, dass diese Struktur einer Steuerumgehung dient. Mit dieser tatsächlichen Vermutung kippt die Beweislast zum Steuerpflichtigen.⁴⁴ Diesem Beweisaufwand gegenüber steht der Nachweis der fehlenden Steuersubjektivität. Anhand der von den Steuerbehörden und der kantonalen Gerichte entwickelten Praxis lässt es sich einfach prüfen, ob der ausländischen Familienstiftung Steuersubjektivität zukommt. Diese Kriterien lassen indessen das Element der absonderlichen Gestaltung und das subjektive Element, die Absicht Steuer zu sparen, im Einzelfall ungeprüft. Es scheint, dass mit der Sicherung der Kontrolle des Stifters über eine Stiftung diese beiden Voraussetzungen des Durchgriffs bzw. der Steuerumgehung ohne Weiteres erfüllt sind. Der Aufwand für diesen Nachweis fällt entsprechend geringer aus.⁴⁵ Die praktischen Auswirkungen einer solchen Beweiserleichterung über das Absprechen einer Steuersubjektivität liegen damit auf der Hand.

8 Fazit: Individuelles Gestaltungsrecht des Stifters

Die zitierte Praxis der Steuerverwaltungen des Kantons Graubünden und St. Gallen sowie die erwähnten Gerichtsentscheide kantonaler Verwaltungsgerichte führen dazu, dass ein Steuerpflichtiger die Wahl hat, eine ausländische Familienstiftung entweder steuerlich transparent oder steuerlich intransparent zu gestalten. Der Steuerpflichtige hat somit ein Gestaltungsrecht, mittels welchem er die ausländische Stiftung mit oder ohne Steuersubjektivität konzipiert. Das Ab-

erkennen der Steuersubjektivität aufgrund vordefinierter Kriterien mündet in der transparenten Besteuerung einer ausländischen juristischen Person mit der Folge, dass das Stiftungsvermögen und dessen Erträge der die Stiftung kontrollierenden Person zugerechnet werden.

Der Vorteil eines solchen Kriterienkataloges ist nicht von der Hand zu weisen. Er gibt eine klare Anleitung, wie eine ausländische Familienstiftung steuerlich transparent zu organisieren ist. Gleichzeitig begründet dieser Katalog ein Gestaltungsrecht zur steuerrechtlichen Negierung einer juristischen Person. Ein solches Gestaltungsrecht hat im Schweizer Steuerrecht indessen keine gesetzliche Grundlage. In der bundesgerichtlichen Rechtsprechung findet sich (noch) keine Entscheidung, die die Annahme eines solches Gestaltungsrechts stützen würde. Mit Blick auf BGE vom 25.09.2009 muss eine individuelle Gestaltung der ausländischen Stiftung zum Zweck der transparenten Besteuerung in der Schweiz wohl ausgeschlossen werden.⁴⁶

9 Steuerruling als Lösung des Problems?

In Fällen der rechtlichen Unklarheit greift die Praxis gerne auf das bewährte Mittel eines Steuerrulings zurück. Das Steuerruling ist eine behördliche Zusicherung. Sie unterliegt dem Vertrauensgrundsatz und bewirkt, dass die Steuerverwaltung und der Steuerpflichtige an den in der behördlichen Zusicherung dargestellten Sachverhalt und die geschilderte Rechtsfolge gebunden sind. Das Bundesgericht hat in langjähriger Rechtsprechung die Voraussetzungen einer solchen, dem Vertrauensgrundsatz unterliegenden Zusicherung erarbeitet. Diese sind⁴⁷:

- Die Auskunft der Behörde bezieht sich auf eine konkrete, den Rechtsuchenden berührende Angelegenheit;
- die Behörde, welche die Auskunft gegeben hat, war hierfür zuständig oder der Recht-

suchende durfte sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten;

- der Rechtsuchende hat die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen können;
- er hat im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen;
- die Rechtslage ist zur Zeit der Verwirklichung noch die gleiche wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung.

Die Bindungswirkung von Rulings ohne zeitliche Beschränkung setzt voraus, dass die Rechtslage im Zeitpunkt der Auskunftserteilung immer noch dieselbe ist wie im Zeitpunkt der Verwirklichung des Sachverhalts. Wenn sich der Sachverhalt über eine längere Zeitperiode (Dauer-sachverhalt) erstreckt, gilt das Ruling so lange wie die Rechtslage sich nicht so ändert, dass das Ruling nicht mehr in Einklang mit dem Gesetz ist.⁴⁸ Ein Ruling, das die transparente Besteuerung einer ausländischen Familienstiftung zum Gegenstand hat, lässt sich nicht aus einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage ableiten. Das Bundesgericht anerkennt den Durchgriff im Fall einer Steuerumgehung, die kantonalen Verwaltungsgerichte offenbar auch dann, wenn bestimmte Indizien auf die Kontrolle der Stiftung durch den Stifter bzw. durch die Begünstigten hinweisen. Die Bindungswirkung eines Rulings, das von Beginn weg die steuerrechtliche Negierung einer ausländischen Familienstiftung und die Zurechnung des Stiftungsvermögens zum

Stifter regelt, ergibt sich aus der Praxis der kantonalen Steuerbehörden. Diese wiederum findet ihre Stütze in vereinzelt Entscheidungen kantonaler Verwaltungsgerichte. Ob dies mit Blick auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung als gesetzliche Grundlage genügt, kann indessen dahingestellt werden. Dem Steuerpflichtigen kann aufgrund der widersprüchlichen Rechtslage nicht zugemutet werden, dass er die Richtigkeit bzw. Unrichtigkeit der Auskunft erkennt oder erkennen kann. Solange weder Gesetz noch die bundesgerichtliche Rechtsprechung die absichtliche Gestaltung einer ausländischen Stiftung mit Blick auf die transparente Besteuerung weder ausdrücklich verbieten noch zulassen, ist das Ruling in jedem Fall bindend für die Behörden und den Pflichtigen.

Ungeachtet des Vertrauensschutzes basierend auf einem Steurruling ist zu hoffen, dass die Rechtsprechung in Zusammenhang mit der kontrollierten Stiftung eine klare rechtliche Qualifikation entwickelt.

⁴³ BGE vom 19.03.2012 (2C_638/2010) E. 4.4.

⁴⁴ BGE vom 19.03.2012 (2C_638/2010) E. 4.4.

⁴⁵ Maja BAUER-BALMELLI/Nils Olaf HARBEKE, Die liechtensteinische Stiftung im Schweizer Steuerrecht, ZSIS 2009 Nr. 5, S. 5 f.

⁴⁶ BGE vom 25.09.2009 (2C_49/2008) E. 5.4

⁴⁷ BGE vom 24.08.2015 (2C_807/2014) E. 3.1.

⁴⁸ Stefan OESTERHELT, Bindungswirkung kantonaler Steurrulings gegenüber der ESTV, StR 2013, S. 192.