
Ausländische Stiftungen

1. Steuerrechtsfähigkeit ausländischer Stiftungen

1.1 Inkorporationstheorie

Nach der Inkorporationstheorie wird eine ausländische juristische Person in der Schweiz grundsätzlich als Gebilde mit eigener Rechtspersönlichkeit anerkannt, wenn diese auch im Errichtungsstaat als steuerrechtsfähig und damit als selbständiges Steuersubjekt behandelt wird. Sie wird jener inländischen juristischen Person gleichgestellt, welcher sie am ähnlichsten ist, was bei ausländischen Stiftungen in aller Regel die schweizerische Stiftung sein wird (Art. 70 Abs. 3 StG).

Von diesem Grundsatz gibt es in der Praxis eine Ausnahme: Stiftungen, die nur der Steuerumgehung dienen, werden steuerrechtlich nicht anerkannt. Alsdann erfolgt ein Durchgriff auf die hinter der Stiftung stehende, diese beherrschende natürliche Person, indem die Erträge und Vermögenswerte weiterhin dem Stifter zugerechnet werden (transparente Besteuerung).

1.2 Durchgriff im Fall einer Steuerumgehung

Ein Durchgriff auf die natürliche Person, welche die Stiftung wirtschaftlich beherrscht, setzt das Erfüllen der Voraussetzungen der Steuerumgehung voraus. Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung liegt eine Steuerumgehung vor, wenn:

- eine vom Steuerpflichtigen gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich erscheint,
- anzunehmen ist, dass er die Wahl missbräuchlich getroffen hat in der Absicht, Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären,
- und das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, wenn es von der Steuerbehörde hingenommen würde.

Die Beweislast für das Vorliegen dieser objektiven und subjektiven Voraussetzungen der Steuerumgehung liegt grundsätzlich bei den Steuerbehörden. Der Nachweis der Umgehungsabsicht gilt jedoch bereits als erbracht, wenn für die vom Steuerpflichtigen gewählte ungewöhnliche, sachwidrige oder absonderliche Rechtsgestaltung keine anderen Motive als dasjenige der Steuerersparnis erkennbar sind. Da auch das Kriterium der wesentlichen Steuerersparnis in der Regel einfach nachzuweisen ist, wird die erste Voraussetzung, nämlich der Nachweis, dass die gewählte Rechtsform ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich sei, zur Kernfrage im Zusammenhang mit der steuerlichen Anerkennung ausländischer Stiftungen.

Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist die Errichtung einer ausländischen Stiftung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich zu beurteilen, wenn der Stifter sich in der Stiftungsurkunde das Recht vorbehalten hat, die Stiftung aufzulösen oder die Stiftungsdokumente im Rahmen des Stiftungszweckes beliebig zu ergänzen, und wenn er auf diese Weise über das Stiftungskapital oder dessen Ertrag verfügen kann, wie wenn es sich um sein persönliches Vermögen handelte. Gleiches gilt, wenn nach dem Tod des Stifters dem Stiftungsrat oder den Destinatären der Stiftung derartige Befugnisse über Kapital und Ertrag der Stiftung zustehen.

2. Liechtensteinische Stiftungen im Besonderen

Liechtensteinische Stiftungen zeichnen sich durch äusserst flexible Ausgestaltungs- und Einsatzmöglichkeiten aus. Im Gegensatz zum schweizerischen Recht sind etwa Familienstiftungen mit allgemeiner Zwecksetzung - sog. Unterhalts- und Genussstiftungen - möglich. Auch kann sich der Stifter selbst als Begünstigter einsetzen. Ein weiterer Unterschied zum schweizerischen Recht besteht darin, dass der Stifter die Statuten, Beistatuten oder Zusatzstatuten abändern kann, wenn dies in den entsprechenden Urkunden ausdrücklich vorgesehen ist. Das Abänderungsrecht umfasst selbst - wenn auch etwas eingeschränkt - die Möglichkeit des Widerrufs der Stiftung. Das liechtensteinische Stiftungsrecht enthält daher aus schweizerischer Sicht erhebliches Steuerumgehungspotential.

Aus diesem Grund wird eine liechtensteinische Familienstiftung in der Schweiz nur unter Einhaltung strenger Voraussetzungen als Gebilde mit eigener Rechtspersönlichkeit anerkannt. Nach dem umfassenden Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Fürstentum Liechtenstein (SR 0.672.951.43; DBA-FL), das am 22. Dezember 2016 in Kraft getreten ist, gelten unterschiedliche Regelungen, je nach dem, ob Stifter oder Begünstigte in der Schweiz ansässig sind:

2.1 Stifter oder Begünstigte mit Ansässigkeit in der Schweiz

Gemäss Protokoll Ziff. 2 zu Art. 4 setzt im Falle eines Stifters oder eines Begünstigten mit Ansässigkeit in der Schweiz die Anerkennung der Ansässigkeit einer liechtensteinischen Stiftung voraus, dass sie in Liechtenstein der Ertragssteuer (und nicht ausschliesslich der Mindestertragssteuer, wie z.B. Privatvermögensstrukturen) unterliegt. Zudem dürfen weder der Stifter noch ein Begünstigter noch eine diesen nahestehende Person faktisch oder rechtlich über das Stiftungsvermögen oder die Erträge daraus verfügen können. Die Beurteilung erfolgt im Einzelfall unter Würdigung sämtlicher Umstände. Damit eine derart ausgestaltete Stiftung als in Liechtenstein ansässig gilt, müssen insbesondere folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:

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

Dieser Indizienkatalog ist nicht abschliessender Natur und enthält als Negativaufzählung verschiedene verbreitete Möglichkeiten der Einflussnahme auf die Stiftung, die zur Verweigerung der Anerkennung der Stiftung führen. Die Kantone sind frei, zusätzliche Kriterien zu verlangen und ihre Praxen weiterzuführen (BBI 2015, 7837). Im Kanton St.Gallen wird gemäss Praxis z.B. zusätzlich vorausgesetzt, dass sich der Stifter nicht selbst begünstigen darf (SGE 2015 Nr. 19 und SGE 2007 Nr. 16).

Diese Regelung gilt analog auch für stiftungsähnlich ausgestaltete liechtensteinische Anstalten und Treuunternehmen (Trust reg.).

Je nach Ausgestaltung einer Stiftung ist sie als intransparent (Anerkennung einer eigenen Rechtspersönlichkeit) oder als transparent (Nichtanerkennung einer eigenen Rechtspersönlichkeit) zu behandeln. Für eine Beurteilung, ob das Stiftungsvermögen und die -erträge der Stiftung, dem Stifter oder den Begünstigten steuerlich zuzurechnen sind, sind der Steuerbehörde sämtliche relevanten Unterlagen vorzulegen, wie z.B. Stiftungsurkunde (Statut), Stiftungszusatzurkunde (Beistatut), Reglemente, Mandatsverträge, letter of wishes, Unterlagen zur Organisation inkl. Nennung aller Organe, Formular A (Feststellung des wirtschaftlich Berechtigten), etc.

2.2 Stifter oder Begünstigte ohne Ansässigkeit in der Schweiz

Sind bei Vermögensstrukturen weder Errichter noch Begünstigte in der Schweiz ansässig, so gelten gemäss der am 18. Mai 2016 abgeschlossenen Verständigungsvereinbarung geringere Voraussetzungen für die Ansässigkeit. Verlangt wird lediglich, dass

- sie in Liechtenstein i.S.v. Art. 4 Abs. 1 DBA FL steuerpflichtig sind (d.h. sofern sie nach liechtensteinischem Steuergesetz (SteG) als Steuersubjekt gelten und nicht ausschliesslich der Mindestertragssteuer unterliegen, und
- es sich nicht um widerrufliche Vermögensstrukturen handelt, deren Einkünfte nach liechtensteinischem Recht beim Errichter besteuert werden.

Die Verständigungsvereinbarung kann auf der Internetseite der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV (<http://www.estv.admin.ch/>) eingesehen werden.

3. Ansässigkeit von ausländischen Stiftungen in der Schweiz

Eine ausländische Stiftung, die zwar aus schweizerischer Sicht steuerlich anerkannt, jedoch von der Schweiz aus tatsächlich verwaltet wird, unterliegt der unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz. Von einer Ansässigkeit in der Schweiz ist insbesondere dann auszugehen, wenn der oder die Stiftungsräte die Vermögensanlagen und die zum Stiftungszweck gehörenden Funktionen in der Schweiz ausüben (Art. 71 StG und Art. 50 DBG).

4. Mitwirkungspflichten des Stifters

Wird von einem inländischen Steuerpflichtigen eine ausländische Stiftung errichtet, so sind die Steuerbehörden verpflichtet, die Frage der steuerlichen Anerkennung der Stiftung zu prüfen. Vom Steuerpflichtigen kann im Rahmen seiner Mitwirkungspflichten verlangt werden, dass die für die Beurteilung der Stiftung notwendigen Unterlagen vorgelegt werden. In der Praxis führt dies kaum je zu Problemen, da in jenen Fällen, bei welchen die Stiftungserrichtung und die entsprechende Vermögenszuwendung gegenüber den Steuerbehörden offengelegt wird, in der Regel auch die Zuwendung unwiderruflich erfolgt und daher auch die Verselbständigung des entsprechenden Vermögens ohne weiteres nachgewiesen werden kann.

Wird die ausländische Stiftung in der Folge anerkannt (intransparente Stiftung), können von ihr grundsätzlich keine weiteren Unterlagen mehr verlangt werden, weil sie nicht der hiesigen Steuerhoheit untersteht.

Fehlt es jedoch an der Anerkennung der ausländischen Stiftung, so werden die Erträge und Vermögenswerte der Stiftung weiterhin dem Stifter oder allenfalls den Begünstigten zugerechnet (transparente Stiftung). Der Stifter bzw. die Begünstigten werden in diesem Fall im

Rahmen ihrer Mitwirkungspflichten verpflichtet, periodisch über die Vermögensverhältnisse der Stiftung Auskunft zu geben (durch Vorlage von Bilanz und Erfolgsrechnung).

Schwieriger sind Fälle zu beurteilen, bei welchen erst nach der Gründung der Stiftung die Vermutung oder der dringende Verdacht aufkommt, es bestehe eine Beziehung zwischen einer in der Schweiz steuerpflichtigen Person und einer ausländischen Stiftung. Typisches Beispiel dafür ist die Darlehensgewährung einer liechtensteinischen Stiftung an eine Person in der Schweiz. Steht hinter der Darlehensgeberin letztlich der Darlehensnehmer, sei es als Stifter und/oder begünstigte Person, so dient eine derartige Konstruktion oft nur der Steuerumgehung. In diesen Fällen wird vom Steuerpflichtigen der Nachweis verlangt, dass er der Stiftung in keiner Weise nahe steht und auch auf die Begünstigung keinen Einfluss nehmen kann (vgl. dazu auch BGer 2C_201/2014 vom 2. Dezember 2014). Wird dieser Nachweis nicht erbracht, so werden die Schuldzinsen und das Darlehen nicht zum Abzug zugelassen.

5. Überführung von Vermögenswerten in eine ausländische Stiftung

Die Steuerfolgen bei der Überführung von Vermögenswerten in eine von der Schweiz anerkannte ausländische Stiftung unterscheiden sich grundsätzlich nicht von jenen bei der Überführung in eine schweizerische Stiftung.

5.1 Steuerfolgen für den Stifter

a) Natürliche Person als Stifterin

Die Widmung von Geschäftsvermögen setzt in jedem Fall eine vorgängige Überführung ins Privatvermögen voraus. Überdies verlassen die Vermögenswerte die schweizerische Steuerhoheit. In beiden Fällen ist zufolge steuersystematischer Realisation über die stillen Reserven abzurechnen.

Findet die Übertragung einer Liegenschaft teilweise entgeltlich statt, so wird zudem unter Umständen ein privater Kapitalgewinn realisiert, welcher der Grundstückgewinnsteuer unterliegt (Art. 130 ff. StG).

Die freiwillige und unentgeltliche Überführung von Vermögenswerten in eine ausländische Stiftung mit öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecksetzung kann nicht gestützt auf Art. 46 Bst. c StG bzw. Art. 33a DBG vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden, da dieser Abzug auf Zuwendungen an eine entsprechende Institution mit Sitz in der Schweiz beschränkt ist (vgl. StB 46 Nr. 4 Ziff. 3).

b) Juristische Person als Stifterin

Eine freiwillige Zuwendung an eine ausländische Stiftung wird als geldwerte Leistung an die Anteilsinhaber behandelt. Dies bewirkt die Realisation der stillen Reserven auf dem übertragenen Vermögen mit entsprechender Aufrechnung beim steuerbaren Ertrag. Die geldwerte Leistung stellt steuerbares Einkommen des Anteilsinhabers dar, welches zudem der Verrechnungssteuer unterliegt (SGE 2015 Nr. 19).

Zuwendungen an eine ausländische Stiftung sind selbst dann nicht als Geschäftsaufwand abziehbar, wenn diese öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgt. Den geschäftsmässig begründeten Aufwendungen sind nur Zuwendungen an entsprechende Stiftungen mit Sitz in der Schweiz gleichgestellt (Art. 84 Abs. 2 Bst. c StG; Art. 59 Abs. 1 Bst. c DBG).

5.2 Steuerfolgen für die ausländische Stiftung

Eine steuerlich anerkannte Stiftung mit Ansässigkeit im Ausland unterliegt der schweizerischen Steuerhoheit - abgesehen von einer allfälligen beschränkten Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit - nicht.

Die ausländische Stiftung unterliegt jedoch für das ihr zugewendete Vermögen im Kanton St. Gallen der Erbschafts- und Schenkungssteuer (Art. 142 Abs. 2 und Art. 143 Abs. 2 StG). Diese knüpft an den Wohnsitz des Schenkers bzw. den letzten Wohnsitz des Erblassers sowie an den Belegenheitsort von Grundstücken an (Art. 147 StG). Zuwendungen an ausländische Stiftungen werden grundsätzlich zum Tarif für Nichtverwandte, d.h. zum Maximumsatz von 30% besteuert (Art. 154 Abs. 1 Bst. c StG).

Wird eine Liegenschaft unentgeltlich auf eine ausländische Stiftung übertragen, so löst diese Zuwendung die Handänderungssteuer auf dem Verkehrswert aus (Art. 243 Abs. 2 StG). Steuersubjekt ist der Erwerber, d.h. im vorliegenden Fall die ausländische Stiftung.

6. Leistungen einer ausländischen Stiftung an inländische Begünstigte

Zuwendungen aus einer steuerlich anerkannten ausländischen Stiftung an im Kanton St. Gallen unbeschränkt steuerpflichtige Destinatäre unterliegen nicht der Schenkungssteuer, da es bei Leistungen von juristischen Personen an Dritte regelmässig an der Freiwilligkeit fehlt. Die Leistungen sind grundsätzlich einkommenssteuerpflichtig (Art. 29 StG, Art. 16 DBG). Nur unter bestimmten Voraussetzungen, nämlich wenn es sich um Unterstützungsleistungen an Bedürftige handelt, sind die Ausschüttungen steuerfrei (Art. 37 Bst. e StG, Art. 24 Bst. d DBG).

Erhält ein Destinatär eine Zuwendung aus einer in der Schweiz steuerlich nicht anerkannten ausländischen Stiftung, bei welcher steuerlich ein Durchgriff auf den Stifter erfolgt, so qualifiziert die Zuwendung regelmässig als Schenkung. Sofern der Vermögensübergang nicht steuerfrei ist, fällt somit die Schenkungssteuer an.

Reine Anwartschaften auf das Stiftungsvermögen bzw. dessen Erträge sind beim Begünstigten nicht steuerbar.