



Universität St.Gallen

Institut für Law and Economics

Die Besteuerung des Irrevocable Discretionary Trusts in der Schweiz und dem Fürstentum Liechtenstein

Rechtsvergleich und Würdigung im Lichte des
Leistungsfähigkeitsprinzips

Carolina Bever

ILE-HSG Working Papers

Working Paper No. 2024-19

April 2024



UNIVERSITÄT ST.GALLEN

Hochschule für Wirtschafts-,
Rechts- und Sozialwissenschaften,
Internationale Beziehungen und Informatik

Masterarbeit

**Die Besteuerung des Irrevocable Discretionary Trusts in
der Schweiz und dem Fürstentum Liechtenstein**

Rechtsvergleich und Würdigung im Lichte des Leistungsfähigkeitsprinzips

eingereicht von
Carolina Bever
19-615-723

Referent: Prof. Dr. Ralf Imstepf
Korreferent: Prof. Dr. Peter Hongler

Vaduz, 20. November 2023

Abstract¹

Der Trust ist ein vielseitig einsetzbares Instrument der Vermögens- und Nachfolgeplanung, dessen Wurzeln bis in das angelsächsische Recht des 12. Jahrhunderts zurückreichen. Auch in der Schweiz stellt dieses Rechtsinstitut bereits seit mehreren Jahrzehnten eine wirtschaftliche Realität dar. Im Jahr 2019 wurde der Bundesrat beauftragt, die gesetzlichen Grundlagen für die Einführung des Trusts in die Schweizer Rechtsordnung zu schaffen. Der Anfang 2022 in die Vernehmlassung geschickte Vorentwurf stiess jedoch auf derart starke Kritik, dass das Gesetzesprojekt im September 2023 mangels Konsensfindung verworfen wurde. Wie ein Blick in den Vernehmlassungsbericht zeigt, lag die massgebliche Krux im steuerrechtlichen Teil der Vorlage, welche eine verschärfte Besteuerung bestimmter Truststrukturen vorsah.

Diese Arbeit will untersuchen, wie sich die steuerliche Behandlung von Trusts in der Schweiz nach der geltenden Praxis gestaltet, und welche Problematiken sich hieraus ergeben. Im Zentrum der Betrachtung steht die steuerliche Würdigung des Irrevocable Discretionary Trusts; mithin jene Trustart, deren zivil- und steuerrechtliche Erfassung im kontinentaleuropäischen Rechtsraum am meisten Mühe bereitet. Kern dieser Arbeit bilden sodann ein Rechtsvergleich mit der Trustbesteuerungspraxis des Fürstentums Liechtenstein sowie die rechtliche Beurteilung einzelner Aspekte des liechtensteinischen Konzepts vor dem Hintergrund des Leistungsfähigkeitsprinzips.

¹ Aufgrund der Lesefreundlichkeit wird in der folgenden Arbeit ausschliesslich die maskuline Wortform verwendet. Diese schliesst jedoch feminine und nichtbinäre Wortformen immer mit ein.

Inhaltsverzeichnis

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS.....	III
LITERATURVERZEICHNIS	VI
MATERIALIENVERZEICHNIS.....	XII
ERLASSVERZEICHNIS	XIV
RECHTSPRECHUNGSVERZEICHNIS	XV
ABBILDUNGS- UND TABELLENVERZEICHNIS.....	XVI
1 EINLEITUNG.....	1
2 ZIVILRECHTLICHE EINORDNUNG DES TRUSTS.....	3
2.1 VORBEMERKUNG.....	3
2.2 DER TRUSTBEGRIFF	3
2.3 PARTEIEN.....	4
2.3.1 <i>Settlor</i>	4
2.3.2 <i>Trustee</i>	5
2.3.3 <i>Beneficiary</i>	5
2.4 FUNKTION.....	6
2.5 ABGRENZUNG ZUR STIFTUNG	7
2.6 ABGRENZUNG ZUR TREUHAND.....	9
3 DIREKTE BESTEUERUNG VON TRUSTS IN DER SCHWEIZ UND DEM FÜRSTENTUM LIECHTENSTEIN.....	10
3.1 VORBEMERKUNG.....	10
3.2 DIREKTE BESTEUERUNG VON TRUSTS IN DER SCHWEIZ GEM. KS 20	11
3.2.1 <i>Grundsätze der steuerlichen Behandlung von Trusts in der Schweiz</i>	11
3.2.2 <i>Revocable Trust</i>	11
3.2.3 <i>Irrevocable Fixed Interest Trust</i>	12
3.2.4 <i>Irrevocable Discretionary Trust</i>	13
3.2.4.1 Settlor mit Wohnsitz im Inland.....	13
3.2.4.2 Settlor mit Wohnsitz im Ausland	14
3.2.5 <i>Fazit</i>	15
3.3 DIREKTE BESTEUERUNG VON TRUSTS IN DER SCHWEIZ GEM. BUNDESRÄTlichem VORENTWURF	17
3.3.1 <i>Revocable und Irrevocable Fixed Interest Trust</i>	17
3.3.2 <i>Irrevocable Discretionary Trust</i>	17
3.3.2.1 Besteuerung als eigenständiges Steuersubjekt.....	17
3.3.2.2 Voraussetzungen der Steuerpflicht im Inland.....	17
3.3.2.3 Steuerfolgen im Gründungs- und Ausschüttungszeitpunkt.....	18
3.3.3 <i>Fazit</i>	19
3.4 DIREKTE BESTEUERUNG VON TRUSTS IM FÜRSTENTUM LIECHTENSTEIN	21
3.4.1 <i>Überblick FL-Trust</i>	21

3.4.2	<i>Grundsätze der steuerlichen Behandlung von Trusts im Fürstentum Liechtenstein</i>	22
3.4.2.1	Errichtung.....	22
3.4.2.2	Laufende Besteuerung	23
3.4.2.3	Ausschüttungen	24
3.4.3	<i>Besteuerung von Irrevocable Discretionary Trusts im Besonderen</i>	24
3.4.4	<i>Fazit</i>	26
4	VERGLEICH UND RECHTLICHE WÜRDIGUNG	27
4.1	VORGEHEN	27
4.2	ZENTRALE UNTERSCHIEDE IN DER BESTEUERUNG VON IRREVOCABLE DISCRETIONARY TRUSTS ZWISCHEN DER SCHWEIZ UND DEM FÜRSTENTUM LIECHTENSTEIN	27
4.2.1	<i>Errichtung</i>	27
4.2.2	<i>Laufende Besteuerung</i>	28
4.2.2.1	Steuersubjekt	28
4.2.2.2	Steuerfolgen	29
4.2.3	<i>Ausschüttungen</i>	29
4.2.4	<i>Fazit</i>	30
4.3	WÜRDIGUNG DES LIECHTENSTEINISCHEN BESTEUERUNGSREGIMES IM LICHT DES LEISTUNGSFÄHIGKEITSPRINZIPS	34
4.3.1	<i>Vorbemerkung</i>	34
4.3.2	<i>Das Leistungsfähigkeitsprinzip gem. Art. 127 Abs. 2 BV</i>	35
4.3.2.1	Kerngehalt	35
4.3.2.2	Durchbrechung und Relativierung.....	35
4.3.3	<i>Beurteilung einzelner Aspekte des liechtensteinischen Modells</i>	36
4.3.3.1	Besteuerung des Irrevocable Discretionary Trusts als selbständige Struktur.....	36
4.3.3.2	Gleichbehandlung von in- und ausländischem Settlor.....	38
4.3.3.3	Mindestertragssteuer.....	40
5	DISKUSSION	42
5.1	GESAMTFAZIT UND STELLUNGNAHME.....	42
5.2	AUSBLICK.....	44
6	SCHLUSSWORT	45
	EIGENSTÄNDIGKEITSERKLÄRUNG	47

Abkürzungsverzeichnis

A.	Auflage
a.A.	anderer Ansicht
a.a.O.	am angeführten Ort
Abs.	Absatz
AHV	Alters- und Hinterlassenenversicherung
AJP	Aktuelle Juristische Praxis
Art.	Artikel
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
BASS	Büro für arbeits- und sozialpolitische Studien
BBl	Bundesblatt der Schweizerischen Eidgenossenschaft
Bd.	Band
Ber.	Bericht
betr.	betreffend
BGE	Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts (amtliche Sammlung)
BGer	Bundesgericht
BIP	Bruttoinlandsprodukt
Botsch.	Botschaft
BSK	Basler Kommentar
bspw.	beispielsweise
BuA	Bericht und Antrag
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101)
BVGer	Bundesverwaltungsgericht
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
ca..	circa
CHF	Schweizer Franken
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (SR 642.11)
d.h.	das heisst
E.	Erwägung(en)
EF	Expert Focus
ESchG BE	Berner Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 23. November 1999 (BSG 662.1)
ESchG ZH	Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz vom 28. September 1986 (LS 632.1)
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
et al.	et alii = und weitere
evtl.	eventuell
f./ff.	folgende (Seite/n bzw. Randnummer/n)
FINIG	Bundesgesetz über die Finanzinstitute vom 15. Juni 2018 (SR 954.1)

FINMA	Eidgenössische Finanzmarktaufsicht
FStR	ILE Forum für Steuerrecht
gem.	gemäss
ggf.	gegebenenfalls
gl.M.	gleicher Meinung
HTÜ	Übereinkommen über das auf Trusts anzuwendende Recht und über ihre Anerkennung vom 1. Juli 1985 (SR 0.221.371)
Hrsg.	Herausgeber
i.d.R.	in der Regel
IPRG	Bundesgesetz über das Internationale Privatrecht vom 18. Dezember 1987 (SR 291)
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
Komm.	Kommentar
KS	Kreisschreiben
KUKO	Kurzkommentar
LGBL.	Landesgesetzblatt des Fürstentums Liechtenstein
lit.	litera
m.a.W.	mit anderen Worten
m.E.	meines Erachtens
mind.	mindestens
Mo.	Motion
m.w.H.	mit weiteren Hinweisen
N	Randnummer(n)
Nr.	Nummer
NZZ	Neue Zürcher Zeitung
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OFK	Orell Füssli Kommentar
OR	Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (SR 220)
PGR	Personen- und Gesellschaftsrecht vom 20. Januar 1926 (LGBL.-Nr. 1926.004)
resp.	respektive
RK-SR	Kommission für Rechtsfragen des Ständerates
s.	siehe
SchKG	Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs vom 11. April 1889 (SR 281.1)
SJZ	Schweizerische Juristen-Zeitung
sog.	sogenannt
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
SSK	Schweizerische Steuerkonferenz
SteG	Gesetz über die Landes- und Gemeindesteuern vom 23. September 2010 (LGBL.-Nr. 2010.340).

StHG	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (SR 642.14)
StR	Steuer Revue
ST	Der Schweizer Treuhänder
SZW	Schweizerische Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzmarktrecht
TREX	Treuhandexperte
u.a.	unter anderem
u.U.	unter Umständen
VE-DBG	Vorentwurf vom 12. Januar 2022 für die Änderung des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (Einführung des Trusts)
VE-StHG	Vorentwurf vom 12. Januar 2022 für die Änderung des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Einführung des Trusts)
vgl.	vergleiche
z.B.	zum Beispiel
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (SR 210)
Ziff.	Ziffer
zit.	zitiert
zsis)	Zentrum für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht
ZStP	Zürcher Steuerpraxis
zzgl.	zuzüglich

Literaturverzeichnis

- AMONN TONI: Trustbesteuerung in der Schweiz – eine Standortbestimmung, ASA 2008, 493 ff. (zit. AMONN).
- ARTER OLIVER / PETRI KATHARINA: Business Trusts - der Trust im kommerziellen Umfeld, ST 6-7/04, 513 ff. (zit. ARTER/PETRI).
- BAUER CARSTEN: Trust und Anstalt als Rechtsformen liechtensteinischen Rechts (Frankfurt 1995) (zit. BAUER).
- BEHNISCH URS: Besteuerung von Trusts, in: MARKUS ALEXANDER / KELLERHALS ANDREAS / JAMETTI GREINER MONIQUE (Hrsg.), Das Haager Trust-Übereinkommen und die Schweiz (Zürich/Bern 2003) (zit. BEHNISCH).
- BEHNISCH URS / OPEL ANDREA: Bemerkungen zu degressiven Steuertarifen - Besprechung von BGE 2P.43/2006 vom 1. Juni 2007 in Sachen Kanton Obwalden, BGE 133 I 206 (ASA 76, S. 406), ASA 76, 363 ff. (zit. BEHNISCH/OPEL).
- BERNER STEPHAN: Liechtensteinische Strukturen in der Schweizer Nachlassplanung, Zürich 2021 (= ZStP 308), N 256 ff. (zit. BERNER, N).
- BETSCHART PHILIPP: Die Besteuerung von im Ausland errichteten Familienstiftungen, StR 76/2021, 666 ff. (zit. BETSCHART, Familienstiftungen).
- BETSCHART PHILIPP: Grundzüge der Trustbesteuerung - dargestellt anhand der Praxis des Kantons Zürich, StR 62/2007, 158 ff. (zit. BETSCHART, Trustbesteuerung).
- BIEDERMANN KLAUS: Die Treuhänderschaft des liechtensteinischen Rechts, dargestellt an ihrem Vorbild, dem Trust des Common Law (Bern 1981) (zit. BIEDERMANN).
- BIRK DIETER: Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Massstab der Steuernormen (Köln 1983) (zit. BIRK).
- BLUMENSTEIN ERNST / LOCHER PETER: System des schweizerischen Steuerrechts (7. A. Zürich 2016) (zit. BLUMENSTEIN/LOCHER).
- BÖCKLI PETER: Der angelsächsische Trust - Zivilrecht und Steuerrecht (Zürich/St. Gallen 2007) (zit. BÖCKLI).
- BÖSCH HARALD: Die liechtensteinische Treuhänderschaft zwischen trust und Treuhand (Maurer 1995) (zit. BÖSCH).
- BÜCHLER ANDREA / JAKOB DOMINIQUE (Hrsg.): Kurzkomentar ZGB (Basel 2018) (zit. BEARBEITER/IN, in: KUKO ZGB, Art., N).
- BURN EDWARD H.: Maudsley and Burn's Trusts and Trustees – Cases and Materials (4. A. London 1990) (zit. BURN).
- CADOSCH ROGER M. (Hrsg.): DBG Kommentar, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (2. A. Zürich 2008) (zit. CADOSCH, in: OFK DBG, Art., N).
- CINCELLI ROMAN: Der Common Law Trust (Zürich 2017) (zit. CINCELLI, N).

- CRETI SIBILLA G.: Le trust – Aspects fiscaux (2. A. Basel 2007) (zit. CRETTE, §, N).
- DANON ROBERT: L'imposition du «private express trust»: analyse critique de la Circulaire CSI du 22 août 2007 et proposition de modèle d'imposition de lege ferenda, ASA 76 (2007/2008), 435 ff. (zit. DANON, private express trust).
- DANON ROBERT: Trusts express privés et impôts sur le revenu et la fortune Analyse du régime actuel et réflexions de lege ferenda, ASA 72 (2003), 257 ff. (zit. DANON, Trusts express privés).
- EHRENZELLER BERNHARD et al. (Hrsg.): Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, Bd. II (3. A. Zürich/St. Gallen 2014) (zit. BEARBEITER/IN, in: SG-Komm., Art., N).
- FISCHER MICHAEL / DORI BENJAMIN: TRUSTS UND STEUERN, ST 8/13, 549 ff. (zit. FISCHER/DORI).
- FISCHER MICHAEL / PETER NATALIE: Schweizer Trust – noch nicht im Ziel, NZZ vom 27. Mai 2022, 18 (zit. FISCHER/PETER, 18).
- FRICK-TABARELLI MARION: Die besondere Bedeutung der Treuhänderschaft gemäss Art. 897 ff. PGR für die privatrechtliche Stiftung nach liechtensteinischem Recht (Mauren 1993) (zit. FRICK-TABARELLI).
- GEISER THOMAS / FOUNTOLAKIS CHRISTIANA (Hrsg.): Zivilgesetzbuch I, Basler Kommentar, Art. 1 – 456 ZGB (7. A. Basel 2022) (zit. BEARBEITER/IN, in: BSK-ZGB I, Art., N).
- GUILLAUME PIERRE-ALAIN / STOYANOV KALOYAN: INTRODUCTION DU TRUST EN DROIT SUISSE, EF 4/22, 172 ff. (zit. GUILLAUME/STOYANOV).
- GRISEL GUILLAUME: Le trust en Suisse (Genf/Zürich 2020) (zit. GRISEL).
- GRÜNINGER HAROLD: Trusts im Spannungsfeld von Zivil- und Steuerrecht, successio 2013, 297 ff. (zit. GRÜNINGER).
- GUTZWILLER PETER M.: Schweizerisches Internationales Trustrecht – Kommentar zum Haager Übereinkommen über das auf Trusts anzuwendende Recht und über ihre Anerkennung (HTÜ) vom 1. Juli 1985 und zur schweizerischen Umsetzungs-Gesetzgebung vom 20. Dezember 2006 (Basel 2007) (zit. GUTZWILLER, N).
- HÄFELIN ULRICH et al.: Schweizerisches Bundesstaatsrecht (9. A. Basel/Zürich 2016) (zit. HÄFELIN et al., N).
- HARRINGTON BROOKE: Trust and Estate Planning: The Emergence of a Profession and Its Contribution to Socioeconomic Inequality. Sociological Forum, Vol. 27, No. 4, December 2012, 825 ff. (zit. HARRINGTON).
- HARRIS JONATHAN: The Hague Trusts Convention – Scope, Application and Preliminary Issues (Portland 2002) (zit. HARRIS).
- HÖHN ERNST / WALDBURGER ROBERT: Steuerrecht, Bd. 1 (9. A. Bern 2002) (zit. HÖHN/WALDBURGER, §, N).

- HONGLER PETER: Das Leistungsfähigkeitsprinzip – eine moralische Illusion, Jusletter vom 4. November 2019 (zit. HONGLER, N).
- HONSELL HEINRICH (Hrsg.): Kurzkomentar OR (Basel 2014) (zit. BEARBEITER/IN, in: KUKO OR, Art., N).
- HOSP THOMAS / LANGER MATTHIAS: Steuerstandort Liechtenstein - Das neue Steuerrecht mit Doppelbesteuerungs- und Informationsabkommen (Wiesbaden 2012) (zit. HOSP/LANGER, §, N).
- HOSP THOMAS: Steuerliche Behandlung von Trusts, in: GASSER JOHANNES (Hrsg.), Liechtensteinisches Trustrecht (Bern 2020) (zit. HOSP, N).
- HUGUENIN CLAIRE et al.: Obligationenrecht - Allgemeiner und Besonderer Teil (3. A. Zürich 2019) (zit. HUGUENIN et al., N).
- JAKOB DOMINIQUE / KALT MICHELLE: Ein Trustrecht für die Schweiz?, EF 9/19, 630 ff. (zit. JAKOB/KALT).
- JAKOB DOMINIQUE / PICT PETER: Der trust in der Schweizer Nachlassplanung und Vermögensgestaltung - Materiellrechtliche und internationalprivatrechtliche Aspekte nach der Ratifikation des HTÜ, AJP 2010, 855 ff. (zit. JAKOB/PICT).
- JAMES GEORGE: Family trusts and federal taxes. University of Chicago Law Review, 9(3), 1942, 427 ff. (zit. JAMES).
- JAUSSI THOMAS / PFIRTER MARKUS: TRUSTS UND STEUERN IN DER SCHWEIZ - Überblick über die steuerliche Behandlung, ST 3/11, 194 ff. (zit. JAUSSI/PFIRTER).
- LANDOLF URS / GRAF THOMAS: Der Trust im schweizerischen Steuerrecht, ASA 63 1994, 1 ff. (zit. LANDOLF/GRAF).
- LANGER MATTHIAS: Das liechtensteinische Steuerrecht (Wiesbaden 2019) (zit. LANGER, S.).
- LOCHER PETER: Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (Art. 1-48 DBG) (2. A. Basel 2019) (zit. LOCHER, in: Komm. DBG, Art., N).
- LORENZETTI JAMES: The offshore trust: contemporary asset protection scheme. Commercial Law Journal, 102(2), 1997, 138 ff. (zit. LORENZETTI).
- MAYER THOMAS: Der Trust und das auf ihn anwendbare Recht aus Schweizer Sicht, recht 2007, 64 ff. (zit. MAYER).
- MATTEOTTI RENÉ: Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung – ein Rechtsvergleich zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika unter besonderer Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (Bern 2007) (zit. MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit).
- MATTEOTTI RENÉ: Das Leistungsfähigkeitsprinzip hat nicht ausgedient - Zentrale ethische Leitlinie in der Steuerpolitik, NZZ vom 29. März 2008, 31 ff. (MATTEOTTI, ethische Leitlinie).

- MATTEOTTI RENÉ / AEBI LUKAS C.: Steuergerechtigkeit als fiskalpolitische Maxime, in: HÜRLIMANN GISELA / TANNER JAKOB (Hrsg.), Steuern und umverteilen: Effizienz versus Gerechtigkeit? (Zürich 2012) (zit. MATTEOTTI/AEBI).
- MARXER & PARTNER RECHTSANWÄLTE: Liechtensteinisches Wirtschaftsrecht (Wien 2021) (zit. MARXER & PARTNER RECHTSANWÄLTE, N).
- MARXER RAINER / HILTY PATRICK: Attraktiv und kompatibel - Das neue Steuergesetz in Liechtenstein, TREX 2010, 352 ff. (zit. MARXER/HILTY).
- MEYER MARTIN / STADLER YVES: Widmungsbesteuerung in Liechtenstein, StR 74/2019, 596 ff. (zit. MEYER/STADLER).
- MOOSMANN KURT: Der angelsächsische Trust und die liechtensteinische Treuhänderschaft unter besonderer Berücksichtigung des wirtschaftlich Begünstigten: eine rechtsvergleichende Studie mit Erkenntnissen für das Schweizer Treuhandrecht (Zürich 1999) (zit. MOOSMANN).
- MORGER MARIO / LIESCH ROMAN / OPEL ANDREA: Regulierungsfolgenabschätzung zur Schaffung einer gesetzlichen Regelung von Trusts in der Schweiz – Analyse der volkswirtschaftlichen Auswirkungen (2019) (zit. MORGER/LIESCH/OPEL).
- NABHOLZ NATALIE: Die Besteuerung von irrevocable discretionary Trusts in der Schweiz (Basel 2011) (zit. NABHOLZ).
- NIEDERER CHRISTOPH: Neue Besteuerungspraxis rund um Trusts - eine Übersicht, AJP 2007, 1499 ff. (zit. NIEDERER).
- OATS LYNNE / MULLIGAN EMER: Principles of International Taxation (7. A. London 2019) (zit. OATS/MULLIGAN).
- OBERSON XAVIER: Le traitement fiscal du trust en droit suisse. Les limites à l'application des principes généraux de la fiscalité, ASA 76 2008, 475 ff. (zit. OBERSON).
- OESCH MATTHIAS / OESCH CLAUDIA: Die „rechtliche Fragwürdigkeit“ von ausserfiskalischen Zielen im Steuerrecht, in: CARONI MARTINA et al. (Hrsg.), Auf der Scholle und in lichten Höhen. Verwaltungsrecht / Staatsrecht / Rechtsetzungslehre - Festschrift für Paul Richli zum 65. Geburtstag (Zürich/St. Gallen 2011) (zit. OESCH/OESCH).
- OPEL ANDREA: Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten – in nationalen und internationalen Verhältnissen (Basel 2009) (zit. OPEL, Familienstiftungen).
- OPEL ANDREA: Familienstiftung und Trust - Postulat für eine kohärente Besteuerung, ASA 78 2009, 265 ff. (zit. OPEL, Postulat).
- OPEL ANDREA / OESTERHELT STEFAN: Vorentwurf für einen Schweizer Trust, StR 77/2022, S. 266 ff. (zit. OPEL/OESTERHELT, Vorentwurf).
- OPEL ANDREA / OESTERHELT STEFAN: Zukunft für die Schweizer Familienstiftung, SJZ 118/2022, 951 ff. (zit. OPEL/OESTERHELT, Familienstiftung).

- PETER NATALIE: Die liechtensteinische Stiftung und der Trust im Schweizer Steuerrecht, FStR 2003, 163 ff. (zit. PETER).
- PLÜSS ADRIAN: Einführung des Trusts in die schweizerische Rechtsordnung?, SJZ 119/2023, 320 ff. (zit. PLÜSS).
- RECHSTEINER KUNO: Der Delaware Asset Protection Trust und seine Schutzwirkung gegen die Mittel des SchKG (Zürich 2018) (zit. RECHSTEINER).
- REICH MARKUS: Steuerrecht (3. A. Zürich 2020) (zit. REICH, Steuerrecht, §, N).
- REICH MARKUS: Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, ASA 53 1984, 5 ff. (zit. REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip).
- RICHNER FELIX: Sollen wir das Sollen besteuern? Anmerkungen zu einer Sollertragsbesteuerung, ZStP 2007, 159 ff. (zit. RICHNER).
- ROTH PATRICK: Grundriss des neuen liechtensteinischen Steuerrechts (Schaan 2011) (zit. ROTH).
- RUCHE SÉBASTIEN: Une mesure très favorable pour les trusts en Suisse, L'AGEFI vom 11. November 2015 (zit. RUCHE).
- RYSER WALTER: Rapports de trust et impôts directs, ASA 61 1992, 749 ff. (zit. RYSER).
- SENN SILVIA M.: Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen (Zürich 1999) (zit. SENN).
- SCHURR FRANCESCO: Was ist ein FL-Trust?, in: GASSER JOHANNES (Hrsg.), Liechtensteinisches Trustrecht (Bern 2020) (zit. SCHURR, N).
- TANNER MICHAELA / HOFMANN ROLAND: Wer (ver)erbt wie?: Schweizer Erbschaftsstudie 2023 (März 2023) <https://digitalcollection.zhaw.ch/bitstream/11475/27495/1/2023_Hofmann-Tanner_Schweizer-Erbschaftsstudie-2023.pdf> (zit. TANNER/HOFMANN).
- THÉVENOZ LUC: Trusts en Suisse – Adhésion à la Convention de La Haye sur les trusts et codification de la fiducie (Zürich 2001) (zit. THÉVENOZ, Adhésion).
- THÉVENOZ LUC: Propositions pour un trust suisse, SZW 2018, 99 ff. (zit. THÉVENOZ, Propositions).
- VON AH JULIA: Behandlung des Trusts im Schweizer Steuerrecht - Überblick über die neuen Entwicklungen, zsis) 2008, Aufsätze Nr. 3) (zit. VON AH, Ziff.).
- WALCH MATHIAS / SCHOPPER ALEXANDER: Liechtenstein, in: SCHÄFER FRANK A. / SETHE ROLF / LANG VOLKER (Hrsg.), Handbuch der Vermögensverwaltung in Deutschland, Österreich, der Schweiz und Liechtenstein (2. A. München 2016) (zit. WALCH/SCHOPPER, N).
- WALDBURGER PATRICK: Sparbereinigung der Einkommensteuer - eine verfassungsrechtliche Beurteilung (Bern 2005) (zit. WALDBURGER, Sparbereinigung).

WALDBURGER PATRICK: Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – Steuergerechtigkeit als Illusionsfalle, ASA 91 2022/2023, 647 ff. (zit. WALDBURGER, Steuergerechtigkeit).

ZWEIFEL MARTIN / BEUSCH MICHAEL (Hrsg.): Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) (4. A. Basel 2022) (zit. BEARBEITER/IN, in: Komm. StHG, Art., N).

Materialienverzeichnis

- Änderung des Obligationenrechts: Einführung des Trusts, Bericht über die Ergebnisse des Vernehmlassungsverfahrens vom 15. September 2023 (zit. Ber. Vernehmlassungsergebnisse).
- BECK WILHELM / BECK EMIL: Kurzer Bericht über die Revision des Personen- und Gesellschaftsrechts (1925) (zit. BECK/BECK).
- Bericht und Antrag der Regierung an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein betreffend die Totalrevision des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG) sowie die Änderung weiterer Gesetze vom 4. Mai 2010 (zit. BuA 2010/48).
- Bericht zur Abschreibung der Motion 18.3383 der Kommission für Rechtsfragen des Ständerats «Einführung des Trusts in die schweizerische Rechtsordnung» vom 15. September 2023 (zit. Ber. Abschreibung der Motion 18.3383).
- Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung zur Genehmigung und Umsetzung des Haager Übereinkommens über das auf Trusts anzuwendende Recht und über ihre Anerkennung vom 2. Dezember 2005, BBl 2006 551 ff. (zit. Botsch. HTÜ).
- EXPERTsuisse: Vernehmlassung vom 28. April 2022 zur Änderung des Obligationenrechts (Einführung des Trusts) (zit. EXPERTsuisse).
- Kreisschreiben Nr. 30 der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) vom 22. August 2007 zur Besteuerung von Trusts (übernommen als KS Nr. 20 der ESTV vom 27. März 2008) (zit. ESTV, KS 20, Ziff.).
- Merkblatt der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein betreffend die Besteuerung von Stiftungen, stiftungsähnlichen Anstalten und besonderen Vermögenswidmungen mit Persönlichkeit sowie die Besteuerung der Begünstigungen an denselben vom November 2018 (zit. Merkblatt Steuerverwaltung FL, Ziff.).
- Motion Burkart (22.4445) «Die Schweizer Familienstiftung stärken. Verbot der Unterhaltstiftung aufheben» vom 15. Dezember 2022 (zit. Mo. Burkart).
- Motion der Kommission für Rechtsfragen des Ständerates (RK-SR) (18.3383) «Einführung des Trusts in die schweizerische Rechtsordnung» vom 26. April 2018 (zit. Mo. RK-SR).
- Obligationenrecht (Einführung des Trusts), Bericht zum Vorentwurf vom 12. Januar 2022 (zit. Ber. Einführung des Trusts).
- Regierung des Fürstentums Liechtenstein, Vernehmlassung vom 3. September 2004 betreffend das Übereinkommen über das auf die Anerkennung von Trusts anzuwendende Recht (Haager Trust-Übereinkommen, «HTÜ») vom 1. Juli 1985 (zit. Vernehmlassung der Regierung des Fürstentums Liechtenstein betr. HTÜ).
- Schweizerische Steuerkonferenz (SSK): Vernehmlassung vom 17. Januar 2022 zur Änderung des Obligationenrechts (Einführung des Trusts) (zit. SSK).
- Vorentwurf vom 12. Januar 2022 für die Änderung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (Einführung des Trusts) (zit. VE-DBG).

Vorentwurf vom 12. Januar 2022 für die Änderung des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Einführung des Trusts) (zit. VE-StHG).

Walder Wyss Rechtsanwälte: Draft bill for the introduction of a Swiss trust (2022) (zit. Walder Wyss Rechtsanwälte, N).

Erlassverzeichnis

Schweiz

Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG) vom 11. April 1889 (SR 281.1).

Schweizerisches Zivilgesetzbuch (ZGB) vom 10. Dezember 1907 (SR 210).

Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht, OR) vom 30. März 1911 (SR 220).

Übereinkommen über das auf Trusts anzuwendende Recht und über ihre Anerkennung (HTÜ) vom 1. Juli 1985 (SR 0.221.371).

Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ESchG ZH) vom 28. September 1986 (LS 632.1).

Bundesgesetz über das Internationale Privatrecht (IPRG) vom 18. Dezember 1987 (SR 291).

Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 (SR 642.11).

Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG) vom 14. Dezember 1990 (SR 642.14).

Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999 (SR 101).

Berner Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ESchG BE) vom 23. November 1999 (BSG 662.1).

Bundesgesetz über die Finanzinstitute (Finanzinstitutsgesetz, FINIG) vom 15. Juni 2018 (SR 954.1).

Liechtenstein

Personen- und Gesellschaftsrecht (PGR) vom 20. Januar 1926 (LGBL.-Nr. 1926.004).

Übereinkommen über das auf Trusts anzuwendende Recht und über ihre Anerkennung (HTÜ) vom 1. Juli 1985 (LGBL.-Nr. 2006.062).

Gesetz über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG) vom 23. September 2010 (LGBL.-Nr. 2010.340).

Rechtsprechungsverzeichnis

Amtlich publizierte Entscheide

BGE 59 I 272

BGE 85 I 115

BGE 96 II 79

BGE 108 II 393

BGE 114 Ia 225

BGE 116 Ia 321

BGE 122 I 101

BGE 126 I 76

BGE 128 I 155

BGE 128 I 240

BGE 133 I 206

BGE 135 III 614

BGE 141 I 153

Amtlich nicht publizierte Entscheide

BGer 2A.668/2004 (22.04.2005)

BGer 2C_114/2017 (14.02.2018)

BVGer A-4153/2017 (11.10.2018)

Abbildungs- und Tabellenverzeichnis

Abbildung 1: Besteuerung des Irrevocable Discretionary Trusts gem. KS 20 (in Anlehnung an ESTV KS 20, 2008, Ziff. 5.2.3).	15
Abbildung 2: Besteuerung des Irrevocable Discretionary Trusts gem. bundesrätlichem Vorentwurf (in Anlehnung an Ber. Einführung des Trusts, 2022, S. 85).	19
Abbildung 3: Besteuerung des Irrevocable Discretionary Trusts gem. liechtensteinischem SteG (eigene Darstellung).	25
Tabelle 1: Überblick Besteuerung des Irrevocable Discretionary Trusts in der Schweiz (gem. KS 20 & bundesrätlichem Vorentwurf) und im Fürstentum Liechtenstein.	32

1 Einleitung

«*Trusts without tax is Hamlet without the Prince.*»²

Das Thema Vermögens- und Nachfolgeplanung gewinnt mit Blick auf weltweit zunehmende Disparitäten in der Wohlstandsverteilung immer mehr an Bedeutung.³ Allein in der Schweiz belief sich das Erbschafts- und Schenkungsvolumen im Jahr 2022 auf etwa CHF 90 Mrd.; dies entspricht ca. 11.5% des BIP sowie der doppelten Summe der jährlich ausbezahlten AHV-Renten.⁴ Eine zivilrechtlich und fiskalpolitisch verantwortungsvolle Ausgestaltung gesetzlicher Nachlassplanungsvehikel ist daher unabdingbar.

Gleichzeitig offenbart eine vom Bund in Auftrag gegebene Studie des BASS⁵ ein Regulierungsversagen der Schweiz im Bereich der Nachlassstrukturierung. Wer Interesse an einem generationenübergreifenden Planungsinstrument habe, müsse sich oftmals komplexer Rechtsinstitute aus dem Ausland bedienen, was i.d.R. hohe Kosten nach sich ziehe. Ein solches ausländisches Instrument ist der *Trust*, ein jahrhundertealtes Gebilde des Common Law, welches insbesondere im angloamerikanischen Rechtsraum für den Erhalt von (Familien-)vermögen verwendet wird.⁶ Ausländische Trusts werden in der Schweiz seit der Ratifikation des Haager Trust-Übereinkommens (HTÜ) im Jahr 2007 ausdrücklich als Rechtsinstitute sui generis anerkannt.⁷

Im Interesse der Rechtssicherheit und der Stärkung des inländischen Finanzplatzes gab es in der Vergangenheit bereits verschiedene parlamentarische Vorstösse zur Einführung des Trusts in das Schweizer Recht.⁸ Mit Annahme der Motion 18.3383 wurde der Bundesrat 2019 beauftragt, die rechtlichen Grundlagen für einen Schweizer Trust zu schaffen.⁹ Die Vernehmlassungsergebnisse zum bundesrätlichen Vorentwurf zeigten sich indes ernüchternd: Während die vorgeschlagenen zivilrechtlichen Bestimmungen zwar grundsätzlich Anklang fanden, wurde der steuerrechtliche Teil der Vorlage von einer deutlichen Mehrheit klar verworfen.¹⁰ Massgeblicher Kritikpunkt bildete die vorgesehene steuerliche Behandlung des sog. *Irrevocable*

² EDWARD H. BURN: Vorwort zu Maudsley and Burn's Trusts & Trustees – Cases and Materials (3. A. London 1984), zitiert nach HARALD BÖSCH: Die liechtensteinische Treuhänderschaft zwischen trust und Treuhand (Maurer 1995), 163.

³ <<https://wir2022.wid.world/executive-summary/>>.

⁴ TANNER/HOFMANN, 193; <<https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/volkswirtschaft.html>>.

⁵ MORGER MARIO/LIESCH ROMAN/OPEL ANDREA: Regulierungsfolgenabschätzung zur Schaffung einer gesetzlichen Regelung von Trusts in der Schweiz – Analyse der volkswirtschaftlichen Auswirkungen (2019), 41.

⁶ CINCELLI, N 144; MOOSMANN, 3 ff.

⁷ Übereinkommen über das auf Trusts anzuwendende Recht und über ihre Anerkennung (HTÜ) vom 1. Juli 1985 (SR 0.221.371); JAKOB/PICHT, 856.

⁸ Ber. Einführung des Trusts, 26 f.; JAKOB/KALT, 630 f.

⁹ Mo. RK-SR.

¹⁰ Ber. Vernehmlassungsergebnisse, 42.

Discretionary Trusts, welcher die dauerhafte Verbringung von Vermögenswerten in einen anspruchsfreien Raum ermöglicht.¹¹

Vor diesem Hintergrund soll in der vorliegenden Arbeit untersucht werden, wie sich die steuerliche Behandlung des Irrevocable Discretionary Trusts in der Schweiz nach geltender Praxis gestaltet, und welche Problemfelder sich dabei auftun. In einem zweiten Schritt gilt es alsdann, mögliche Alternativen in der steuerlichen Würdigung dieses Instituts aufzuzeigen. Hierfür soll ein Blick über die Grenze in die Gesetzgebung des Fürstentums Liechtenstein geworfen werden: Das Fürstentum war nicht nur das erste kontinentaleuropäische Land, welches den Trust in seine Rechtsordnung aufnahm,¹² sondern weist aufgrund der geographischen und rechtlichen Nähe sowie der stark ausgeprägten volkswirtschaftlichen Bedeutung des heimischen Finanzsektors zahlreiche Ähnlichkeiten mit der Schweiz auf.¹³ Ziel des Rechtsvergleichs ist es, die wesentlichsten Unterschiede beider Trustbesteuerungsmodelle herauszuarbeiten, um anschliessend einzelne Aspekte des liechtensteinischen Systems als mögliche Lösungsansätze für die Schweizer Praxis zu diskutieren. Massstab hierfür bilden die verfassungsmässigen Steuergerechtigkeitsprinzipien, allen voran das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Zentrale Frage dieser Arbeit ist mithin, inwiefern eine Anlehnung an das liechtensteinische Steuerrecht dienlich wäre, die bestehenden Schwierigkeiten in der Besteuerung des Irrevocable Discretionary Trusts zu beseitigen.

Im Rahmen einer allgemeinen Einführung soll zunächst ein zivilrechtlicher Aufriss des Trusts als Instrument der Vermögens- und Nachlassplanung erfolgen, um das theoretische Fundament für die anschliessende steuerrechtliche Würdigung zu legen. Gestützt auf wissenschaftliche Literaturquellen, Gesetzesmaterialien und Lehrmeinungen werden sodann die momentane Praxis der Schweiz sowie jene des Fürstentums Liechtenstein in der Besteuerung unwiderruflicher Ermessenstrusts¹⁴ beschrieben. Daneben soll auch das vorgesehene Besteuerungsregime gemäss bundesrätlichem Vorentwurf kurz skizziert und kritisch gewürdigt werden. Auf die Gegenüberstellung der geltenden Länderkonzepte folgt eine vertiefte Auseinandersetzung mit dem liechtensteinischen Ansatz aus dem Blickwinkel des Leistungsfähigkeitsprinzips. In der Diskussion werden die Ergebnisse der Analyse schliesslich zusammengefasst und in den gegenwärtigen Stand der Forschung eingebettet.

¹¹ Ber. Abschreibung der Motion 18.3383, 6 f.; Ber. Einführung des Trusts, 43 f.; BÖCKLI, 34.

¹² BIEDERMANN, 11 f.

¹³ MORGER/LIESCH/OPEL, 31.

¹⁴ Diese Bezeichnung wird im Folgenden synonym mit dem Begriff des «Irrevocable Discretionary Trust» verwendet.

2 Zivilrechtliche Einordnung des Trusts

2.1 Vorbemerkung

Der Trust galt schon seit jeher als überaus flexibles Instrument der Nachlassplanung, welches unzählige Formen der Ausgestaltung annehmen kann. Die vielfältigen Ausprägungsmöglichkeiten des Trusts machen es denn auch sehr schwierig, eine allgemein anerkannte Legaldefinition zu formulieren.¹⁵ Aus diesem Grund sollen in erster Linie die Kernmerkmale des Trusts aufgezeigt werden, namentlich die Errichtung, die Rechte und Pflichten der Parteien sowie die Funktionen, die Trusts erfüllen können. Die Eigenheiten des liechtensteinischen Trusts, der sog. *Treuhänderschaft*, werden in Kapitel 3.4 kurz besprochen.

2.2 Der Trustbegriff

Art. 2 Abs. 1 HTÜ umschreibt den Trust als «die von einer Person, dem Begründer, - durch Rechtsgeschäft unter Lebenden oder für den Todesfall - geschaffenen Rechtsbeziehungen, wenn Vermögen zugunsten eines Begünstigten oder für einen bestimmten Zweck der Aufsicht eines Trustees unterstellt worden ist».¹⁶ Beim Trust handelt es sich weder um einen Vertrag noch um eine juristische Person, sondern um ein Rechtsinstitut sui generis in Form eines rechtlichen Dreiecksverhältnisses zwischen Begründer (Settlor), Trustee und Begünstigten (Beneficiaries).¹⁷ Im praktisch häufigsten Fall des *Express Trusts* entsteht er durch einseitiges Rechtsgeschäft des Settlors, der sein Vermögen bzw. einen Teil davon auf den Trustee überträgt;¹⁸ dieser hält und verwaltet das Trustvermögen im Interesse einer oder mehrerer Begünstigter als getrenntes Sondervermögen.¹⁹

Der Trustee erwirbt mit der rechtsgültigen Errichtung das Eigentum am Trustvermögen.²⁰ Er kann darüber jedoch nicht frei verfügen, sondern nur im Rahmen der vom Settlor vorgegebenen Bestimmungen in der Trusturkunde.²¹ Wie beim Institut der Treuhand wird der Trustee also zwar formell-rechtlicher Eigentümer des Trustvermögens, er profitiert allerdings im Gegensatz zu den Beneficiaries nicht vom wirtschaftlichen Nutzen desselben.²² In diesem

¹⁵ BÖSCH, 165; CINCELLI, N 92 f.

¹⁶ Diese Umschreibung des HTÜ ist nicht als Legaldefinition zu verstehen – sie ist bewusst offen formuliert, um nicht-Truststaaten Anknüpfungspunkte für die Erkennung ausländischer Trustgebilde zu bieten; s. GUTZWILLER, N 2-1; HARRIS, 103 f.

¹⁷ Ber. Einführung des Trusts, 9; BÖCKLI, 11.

¹⁸ BIEDERMANN, 43; CINCELLI, N 128; GUTZWILLER, N 3-2.

¹⁹ Art. 11 Abs. 2 HTÜ; GRISEL, 3; THÉVENOZ, *Adhésion*, 25

²⁰ Art. 2 Abs. 2 lit. b HTÜ; BÖCKLI, 14.

²¹ BIEDERMANN, 93 ff.; CINCELLI, N 102.

²² Ber. Einführung des Trusts, 21 f.; THÉVENOZ, *Propositions*, 104.

Auseinanderfallen der (Eigentums-)Rechte an den Trustassets liegt denn auch eine der wesentlichsten Besonderheiten dieses Instruments begründet.²³

Die Begünstigten haben einen grundsätzlichen Ausschüttungsanspruch am Trustvermögen resp. an dessen Erträgen. Zur Durchsetzung ihres Anspruchs stehen ihnen je nach anwendbarem Recht direkte Klagerechte zu, welche sie sowohl gegen den Trustee als auch gegen Dritte geltend machen können.²⁴

Zusammengefasst zeichnet sich der Trust folglich durch drei Wesensmerkmale aus:

1. Rechtsinstitut sui generis, welches durch einseitiges Rechtsgeschäft des Settlor entsteht und ein Dreiparteienverhältnis zwischen Settlor, Trustee und Beneficiary begründet.
2. Widmung von Vermögenswerten an einen Trustee, welcher diese getrennt von seinem persönlichen Vermögen hält und im Interesse der Beneficiaries verwaltet.
3. Ausübung der Eigentumsrechte am Trustvermögen durch den Trustee, während die Beneficiaries wirtschaftlich an diesem Vermögen berechtigt sind.

2.3 Parteien

2.3.1 Settlor

Indem der Settlor einen Trust gründet, stellt er „un ensemble de relations juridiques“ zwischen dem Trustee und den Begünstigten her, welches auch gegenüber Dritten Wirkung entfaltet.²⁵ Nach der Errichtung des Trusts ist der Settlor grundsätzlich nicht mehr an der Verwaltung des Trusts beteiligt; er hat keinen Einfluss darauf, wie die Parteien des Trusts ihre Rechte aus der Trusturkunde wahrnehmen, und verliert i.d.R. seinen Anspruch auf das Trustvermögen.²⁶ Dem Begründer steht es jedoch frei, sich in der Trusturkunde bestimmte Rechte vorzubehalten, um auch nach der rechtsgültigen Entstehung des Trusts eine gewisse Kontrolle über die Parteien resp. das Trustvermögen auszuüben.²⁷ Der Settlor ist etwa befugt, sich selbst als Trustee oder als Beneficiary seines eigenen Trusts einzusetzen.²⁸ Darüber hinaus kann sich der Settlor das Recht ausbedingen, zu einem späteren Zeitpunkt den Trust zu widerrufen und das Eigentum am Trustvermögen zurückzuerlangen. Je nachdem spricht man von einem widerruflichen (*Revocable Trust*) oder einem unwiderruflichen Trust (*Irrevocable Trust*).²⁹

²³ BIEDERMANN, 27; CINCELLI, N 103; Botsch. HTÜ, 561.

²⁴ Das angelsächsische Trustrecht kennt etwa ein Spurfolgerecht («tracing remedy») der Beneficiaries bei unzulässiger Veräußerung des Trustvermögens durch den Trustee, vgl. BÖCKLI, 16; THÉVENOZ, Adhésion, 91 ff.

²⁵ GRISEL, 4.

²⁶ GRISEL, 50; THÉVENOZ, Adhésion, 21.

²⁷ Art. 2 Abs. 3 HTÜ; GUTZWILLER, N 2-17.

²⁸ BÖCKLI, 29 f.; Botsch. HTÜ, 558.

²⁹ CINCELLI, N 155 f.; MOOSMANN, 38 ff.; PETER, 168.

2.3.2 Trustee

Das «Amt» des Trustees umfasst im Kern die Verwaltung und Verwendung des Trustvermögens im Interesse der Beneficiaries.³⁰ Sowohl natürliche als auch juristische Personen können vom Settlor als Trustee ernannt werden, wobei professionelle Trustees in der Schweiz der Aufsicht durch die FINMA unterstehen.³¹

Der Trustee erwirbt das formelle Eigentum am Trustvermögen, welches er nach Massgabe der Trusturkunde und unter Berücksichtigung seiner gesetzlichen Pflichten gegenüber den Begünstigten verwaltet.³² Diese beinhalten insbesondere auch Sorgfalts-, Auskunfts- und Rechnungslegungspflichten.³³ Der Trustee hält das Trustvermögen separat von seinem persönlichen Vermögen als Sondervermögen (Art. 2 lit. a HTÜ), welches im privaten Konkurs des Trustees aus der Konkursmasse ausscheidet.³⁴

Die Trusteefunktion kann sowohl durch den Settlor selbst als auch durch einen Beneficiary ausgeübt werden; der Trustee darf jedoch nicht zugleich einziger Beneficiary sein, da ansonsten Verwaltung und Aufsicht in einer Person vereint und die für den Trust charakteristische Trennung von formellem Eigentum und wirtschaftlicher Berechtigung nicht mehr gegeben wäre.³⁵

2.3.3 Beneficiary

Die Begünstigten des Trusts werden vom Begründer in der Trusturkunde bezeichnet. Dem Settlor steht es auch offen, den Kreis der Beneficiaries bloss abstrakt anhand gewisser Kriterien zu definieren,³⁶ oder statt einer oder mehrerer konkreter Begünstigter einen Zweck zu bestimmen, welcher mit der Trusterrichtung verfolgt werden soll (*Purpose Trust*).³⁷

Der Settlor legt in der Trusturkunde fest, inwiefern die Begünstigten vom Trustvermögen profitieren. Möglich sind etwa Ansprüche auf Ertrags- bzw. Substanzausschüttungen oder gar Sachleistungen (bspw. die unentgeltliche Nutzung einer im Trustvermögen befindlichen Liegenschaft).³⁸ Anhand der Rechtsnatur der Begünstigtenansprüche unterscheidet man zwei grundlegende Arten von Trusts: Beim *Fixed Interest Trust* besteht ein fester Anspruch der Beneficiaries auf die Erträge des Trustvermögens. Dieser Anspruch kann gerichtlich durchgesetzt werden, falls der Trustee die entsprechenden Ausschüttungen in pflichtwidriger Weise

³⁰ BIEDERMANN, 31 ff.; GRISEL, 3.

³¹ Art. 2 Abs. 1 lit. b FINIG; CINCELLI, N 107; GUTZWILLER, N 2-22.

³² Art. 2 Abs. 2 lit. c HTÜ.

³³ BÖCKLI, 15; Vgl. MOOSMANN, 136 ff.

³⁴ Art. 284b SchKG; Botsch. HTÜ, 560; RECHSTEINER, N 103.

³⁵ CINCELLI, N 109.

³⁶ MOOSMANN, 43.

³⁷ Vgl. Art. 2 Abs. 1 HTÜ: „...when assets have been placed under the control of a trustee for the benefit of a beneficiary or for a specified purpose.“; HARRIS, 105; GUTZWILLER, N 26.

³⁸ GRISEL, 29.

unterlässt.³⁹ Dem Begünstigten eines *Discretionary Trusts* steht demgegenüber eine bloße Anwartschaft am Trustvermögen zu: Der Trustee bestimmt sowohl den Zeitpunkt als auch die Höhe der Leistungen – mitunter auch die spezifisch zu begünstigende Person. Da der Umfang der Begünstigtenansprüche beim *Discretionary Trust* im Ermessen des Trustees liegt, sind diese Ansprüche bis zur definitiven Beschlussfassung des Trustees über die Verwendung des Trustvermögens auch nicht einklagbar.⁴⁰

2.4 Funktion

Dank seiner Flexibilität und einfachen Errichtung eignet sich der Trust für eine Vielzahl unterschiedlicher Verwendungszwecke. Vor allem im Bereich der familiären Nachlassplanung kommt dem Trust weltweit eine bedeutende Rolle zu.⁴¹ Der Trust erlaubt es dem Erblasser bzw. dem Settlor, den Übergang seines Vermögens an die Erben aufzuschieben, bspw. indem in der Trusturkunde festgehalten wird, dass die Übertragung eines Vermögensgegenstandes erst bei Erreichen eines bestimmten Alters des Erben erfolgen soll. Insbesondere *Discretionary Trusts* ermöglichen eine dosierte Verteilung der Erbmasse durch den Trustee entsprechend den finanziellen Bedürfnissen der Hinterbliebenen, welche im Zeitpunkt der Testamentserrichtung durch den Settlor oftmals schwer abschätzbar sind.⁴²

Neben der Familienvorsorge eignet sich der Trust ganz allgemein als Instrument der Vermögensverwaltung, da dem Trustee ein weiter Ermessensspielraum in der Verwaltung der Assets eingeräumt werden kann; gleichzeitig besteht aufgrund der umfassenden (Auskunfts-)Pflichten des Trustees ein wirksamer Schutzmechanismus zugunsten der Beneficiaries.⁴³ Trustkonstruktionen finden häufig auch für die Zwecke der Asset Protection Verwendung, um das Vermögen des Settlor vor dem Zugriff Dritter zu schützen.⁴⁴

In der Vergangenheit wurde der Trust als Rechtsinstrument immer wieder missbraucht, um Eigentumsverhältnisse zu verschleiern und finanzielle Lasten zu umgehen, welche sich aus länderspezifischen Erb- und Steuergesetzen ergeben.⁴⁵ Die Missbrauchsanfälligkeit des Trusts lässt sich jedoch durch internationale Regelwerke im Bereich des Steuer-, Finanzmarkt- und Strafrechts erheblich minimieren.⁴⁶

³⁹ BÖCKLI, 42; CINCELLI, N 156; GUTZWILLER, N 25; Botsch. HTÜ, 560.

⁴⁰ BVGer A-4153/2017 (11.10.2018) E. 7.1.1.2.; GRISEL, 29 f.; MOOSMANN, 40.

⁴¹ BÖSCH, 162; CINCELLI, N 144; Botsch. HTÜ, 558 f.

⁴² GRISEL, 11 f.

⁴³ BIEDERMANN, 77 f.; MOOSMANN, 25.

⁴⁴ BÖCKLI, 12; RECHSTEINER, N 2 ff.

⁴⁵ BÖSCH, 163 f.; JAMES, 427 ff.; LORENZETTI, 140 ff.; MOOSMANN, 27.

⁴⁶ JAKOB/KALT, 632.

2.5 Abgrenzung zur Stiftung

Stiftungen und Trusts lassen sich insbesondere hinsichtlich ihrer Zielsetzung und ihres grundsätzlichen Aufbaus miteinander vergleichen. So erlauben beide Institute die Widmung von Vermögen für einen bestimmten Zweck, weshalb sie oftmals im gemeinnützigen Bereich Anwendung finden.⁴⁷ Dem Stiftungsrat resp. dem Trustee kommt nicht selten ein weiter Ermessensspielraum hinsichtlich der Verwendung des gewidmeten Vermögens zu, und die Ansprüche von Beneficiaries bzw. Destinatären sind häufig anwartschaftlicher Natur.⁴⁸

In gewissen Punkten bestehen jedoch auch fundamentale Unterschiede zwischen beiden Instituten. Während es sich bei der Stiftung um eine juristische Person handelt,⁴⁹ stellt der Trust ein blosses Verpflichtungsverhältnis zwischen Settlor, Trustee und Beneficiaries ohne entsprechende Rechtspersönlichkeit dar. Somit wird die Stiftung selbst Eigentümerin des gewidmeten Stiftungsvermögens – dies im Gegensatz zum Trust, bei dem der Trustee das Eigentum am Trustvermögen erwirbt.⁵⁰

Ein weiterer wichtiger Unterschied findet sich in der Ausgestaltung der gesetzlichen Verfügungsrechte des Stifters bzw. des Settlors. Im Stiftungsrecht gilt das Trennungs- und Erstarungsprinzip, wonach das Stiftungsvermögen im Errichtungszeitpunkt auf unbestimmte Dauer gebunden wird.⁵¹ Eine nachträgliche Änderung des Stiftungszwecks ist gewöhnlich nur unter sehr restriktiven Bedingungen möglich.⁵² Demgegenüber kann sich der Begründer eines Trusts das Recht vorbehalten, die Bestimmungen der Trusturkunde nach der Errichtung des Trusts beliebig anzupassen.⁵³

Stiftungen unterliegen im Gegensatz zum Trust der staatlichen Aufsicht (Art. 84 ZGB) sowie der Eintragungspflicht in das Handelsregister.⁵⁴ Die Errichtung einer Stiftung als Rechtsgeschäft unter Lebenden bedarf ausserdem der öffentlichen Beurkundung.⁵⁵ Derweil kennen die meisten Truststandorte relativ nachsichtige Publizitäts- und Registrierungsvorschriften, welche ein hohes Mass an Diskretion erlauben.⁵⁶

⁴⁷ Art. 80 ZGB; Botsch. HTÜ, 559; OPEL, Postulat, 268.

⁴⁸ Dies gilt insbesondere für den Irrevocable Discretionary Trust, s. BETSCHART, Trustbesteuerung, 163; BÖCKLI, 17.

⁴⁹ REITZE, in: BSK-ZGB I, Art. 52 N 8.

⁵⁰ Ber. Einführung des Trusts, 20; CINCELLI, N 183; GRISEL, 4.

⁵¹ JAKOB, in: KUKO ZGB, Art. 80 N 23; REITZE, in: BSK-ZGB I, Art. 52 N 6.

⁵² Art. 86 ff. ZGB; Ber. Einführung des Trusts, 20.

⁵³ BIEDERMANN, 70; PLÜSS, 324.

⁵⁴ Art. 81 Abs. 2 i.V.m. Art. 52 ZGB; CINCELLI, N 184; THÉVENOZ, Propositions, 102 f.

⁵⁵ JAKOB, in: KUKO ZGB, Art. 81 N 2 ff.; Ber. Einführung des Trusts, 20.

⁵⁶ BÖCKLI, 28; MAYER, 73.

Speziell erwähnt sei an dieser Stelle die Familienstiftung gem. Art. 335 ZGB, welche sich von der gewöhnlichen Stiftung durch ihren besonderen, auf Familienangehörige begrenzten Destinatärkreis unterscheidet.⁵⁷ Mit Ausnahme der staatlichen Beaufsichtigung untersteht die Familienstiftung denselben gesetzlichen Regeln wie die klassische Stiftung gem. Art. 80 ZGB ff. Ihr Anwendungsbereich ist jedoch insofern limitiert, als das Gesetz in Art. 335 Abs. 2 ZGB die zulässigen Verwendungszwecke des Stiftungsvermögens auf die Bestreitung der Kosten der Erziehung, Ausstattung und Unterstützung von Familienangehörigen oder Ähnliches beschränkt.⁵⁸ Diese Aufzählung ist gem. bundesgerichtlicher Rechtsprechung abschliessend. Unzulässig sind daher insbesondere Unterhaltstiftungen, welche ihren Zweck einzig darin sehen, den begünstigten Familienangehörigen durch die Ausschüttung von Stiftungsvermögen einen höheren Lebensstandard zu ermöglichen.⁵⁹

Das angelsächsische Recht kennt dahingehend keine solche Einschränkung. Sog. *Family Trusts*, welche die Bindung von Vermögen an eine Familie über mehrere Generationen hinweg erlauben, bilden ein etabliertes Rechtsinstrument im Bereich des estate planning.⁶⁰ Da es sich bei Art. 335 Abs. 2 ZGB nicht um eine «loi d'application immédiate» nach Art. 18 IPRG handelt, findet das Verbot von Unterhaltstiftungen bzw. Familienfideikommissen keine Anwendung auf nach ausländischem Recht errichteten Familienstiftungen.⁶¹ Aufgrund der funktionalen Ähnlichkeit beider Institute bejaht die Lehre eine analoge Anwendung dieser Regel auf den (Family) Trust.⁶² M.a.W. ist die Errichtung von ausländischen Familienstiftungen und Trusts mit reinem Unterhaltzweck bereits nach heutigem Recht möglich.

⁵⁷ OPEL/OESTERHELT, Familienstiftung, 952.

⁵⁸ GRÜNINGER, in: BSK-ZGB I, Art. 335 N 4 ff.

⁵⁹ BGE 108 II 393 E. 6a S. 394 m.w.H.

⁶⁰ BURN, 523 f.; HARRINGTON, 830 ff. Eine Schranke bilden die „Rules against Perpetuities“, welche eine maximale Bestandsdauer des Trusts vorschreiben, s. CINCELLI, N 220 ff.; GRISEL, 46 f.

⁶¹ BGE 135 III 614 E. 4.3.3; Vgl. auch BETSCHART, Familienstiftung, 668; DANON, private express trust, 443 f.; OPEL, Postulat, 271.

⁶² GUTZWILLER, N 48; JAKOB/PICHT, 863 f.; OPEL/OESTERHELT, Familienstiftung, 954.

2.6 Abgrenzung zur Treuhand

Im Rahmen des klassischen Treuhandverhältnisses überträgt der Treugeber (*Fiduziant*) dem Treuhänder (*Fiduziar*) das volle Eigentum am Treugut mit der Auflage, dieses bestimmungsgemäss zu verwenden, zu verwalten und schliesslich an den Treugeber zurückzuerstatten.⁶³ Der Treuhand liegt ein Auftragsverhältnis zugrunde, bei dem der Treuhänder in eigenem Namen, jedoch für fremde Rechnung tätig wird.⁶⁴ Zentrale Gemeinsamkeit zwischen der Treuhand und dem Trust besteht darin, dass sowohl der Treuhänder als auch der Trustee das formelle Eigentum an den übertragenen Vermögenswerten erwerben, jedoch ohne wirtschaftlich daran berechtigt zu sein.⁶⁵ Dem Treuhänder wie auch dem Trustee ist es untersagt, sich aus dem Treugut bzw. dem Trustvermögen persönlich zu bereichern.⁶⁶

Der funktionalen und strukturellen Ähnlichkeit beider Instrumente stehen indes zahlreiche Unterschiede gegenüber. Der Trust beruht im Gegensatz zur Treuhand nicht zwingend auf einem Vertrag, sondern auf einem einseitigen Rechtsgeschäft des Settlors mit Wirkung *erga omnes*.⁶⁷ Während die rechtsgültige Entstehung des Treuhandverhältnisses zwingend der Zustimmung des Treuhänders als Vertragspartner bedarf, kann die Gründung eines Trusts auch ohne ausdrückliche Annahmeerklärung des designierten Trustees erfolgen.⁶⁸ Das Treugut bildet sodann kein selbständiges Sondervermögen, welches im persönlichen Konkurs des Treuhänders von Gesetzes wegen aus der Konkursmasse ausscheidet.⁶⁹ Vielmehr obliegt dem Treugeber der Nachweis, inwiefern ihm ein Aussonderungsrecht nach Art. 401 Abs. 3 OR an den übertragenen Vermögenswerten zusteht.⁷⁰

Der Treuhänder wie auch der Trustee werden in Bezug auf ihre Verwaltungstätigkeit rechen-schaftspflichtig und haften für die getreue und sorgfältige Ausführung ihres Mandats.⁷¹ Dem Treugeber kommt dabei ein gesetzliches Weisungsrecht gegenüber dem Treuhänder zu, womit er sich gewisse Kontrollbefugnisse vorbehält. Hingegen verliert der Settlor mit der Trusterrichtung grundsätzlich jegliche Möglichkeit zur Einflussnahme auf den Trustee, sofern die Trusturkunde keine anderweitigen Bestimmungen vorsieht.⁷²

⁶³ CINCELLI, N 176; SCHALLER, in: KUKO OR, Art. 394 N 7; THÉVENOZ, Propositions, 104 f.

⁶⁴ HUGUENIN et al., N 3241.

⁶⁵ BGE 96 II 79 E. 8a.; GRISEL, 13.

⁶⁶ BÖCKLI, 17.

⁶⁷ BÖCKLI, 19; GRISEL, 14; SCHALLER, in: KUKO OR, Art. 394 N 8.

⁶⁸ Dies ergibt sich aus der Maxime des englischen equity law „*A trust will not fail for want of a trustee.*“ CINCELLI, N 128; Botsch. HTÜ, 559.

⁶⁹ Art. 284b SchKG; BÖCKLI, 38; GRISEL, 13; SCHALLER, in: KUKO OR, Art. 394 N 8.

⁷⁰ HUGUENIN et al., N 3292 ff.

⁷¹ Art. 398 Abs. 2 & Art. 400 Abs. 1 OR; SCHALLER, in: KUKO OR, Art. 394 N 8.

⁷² GRISEL, 14; Der klassische Trust ist im Gegensatz zur Treuhand als unwiderrufliche und dauerhafte Vermögensübertragung ausgestaltet, s. BÖCKLI, 21.

3 Direkte Besteuerung von Trusts in der Schweiz und dem Fürstentum Liechtenstein

3.1 Vorbemerkung

Das HTÜ lässt die Zuständigkeit der Vertragsstaaten in Steuerangelegenheiten unberührt und schreibt ihnen insbesondere nicht vor, wie der Trust im nationalen Steuerrecht erfasst werden muss.⁷³ In der Schweiz orientiert sich die Besteuerung von Trusts am Kreisschreiben Nr. 30 der Schweizerischen Steuerkonferenz, welches von der ESTV als Kreisschreiben Nr. 20 (KS 20) übernommen wurde.⁷⁴ Dieses vereinheitlichte grösstenteils die kantonalen Verwaltungspraktiken zur Trustbesteuerung im Zuge der Ratifikation des HTÜ.⁷⁵ Eine landesweit gleichartige Besteuerungspraxis hat sich indes noch nicht herausgebildet. Obwohl die meisten Kantone die Prinzipien des KS 20 berücksichtigen,⁷⁶ entfaltet das Schreiben keinerlei verbindliche Wirkung für die jeweiligen Steuerbehörden, und begründet insbesondere keine subjektiven Rechte aufseiten der Steuerpflichtigen. Den Kantonen steht es somit frei, ein vom KS 20 abweichendes Steuerregime anzuwenden.⁷⁷

Den Trust steuerrechtlich zu würdigen stellt aufgrund seiner unzähligen Ausprägungsmöglichkeiten ein herausforderndes Unterfangen dar. Das KS 20 beschränkt sich daher in seinen Ausführungen auf die drei wesentlichen Grundformen des Trusts (Revocable, Irrevocable Fixed Interest und Irrevocable Discretionary Trust) und zeigt jeweils schematisch auf, wie Zuwendungen des Settlors an Trustee und Beneficiaries zu besteuern sind. In diesem Kapitel soll daher zunächst die Praxis gem. KS 20 erläutert werden,⁷⁸ wobei der Fokus auf der steuerlichen Behandlung des Irrevocable Discretionary Trusts liegt.⁷⁹ Im Hinblick auf die Analyse im 4. Kapitel wird auch der Gesetzesentwurf des Bundesrats beleuchtet. Schliesslich gilt es, die steuerliche Behandlung von Trusts nach liechtensteinischem Recht zu beleuchten, um einen anschließenden Rechtsvergleich zu ermöglichen.

⁷³ Art. 19 HTÜ; DANON, *Trusts express privés*, 259; JAUSSE/PFIRTER, 194.

⁷⁴ OPEL/OESTERHELT, *Vorentwurf*, 267.

⁷⁵ NIEDERER, 1501; OBERSON, 477; VON AH, *Ziff. 1.2.*

⁷⁶ OPEL/OESTERHELT, *Vorentwurf*, 268.

⁷⁷ AMONN, 496; GRISEL, 195; GRÜNINGER, 299.

⁷⁸ Annahme: Sämtliche Parteien des Trustverhältnisses (d.h. Settlor, Trustee und Beneficiary) sind – sofern nicht anders bestimmt – in der Schweiz ansässige natürliche Personen.

⁷⁹ Aus Gründen der Übersicht wird auf die Darstellung der steuerlichen Behandlung von Irrevocable Discretionary Trusts im Kontext der Verrechnungssteuer sowie der Grundsteuern verzichtet. Für eine vertiefte dahingehende Analyse s. NATALIE NABHOLZ, *Die Besteuerung von irrevocable discretionary Trusts in der Schweiz* (Basel 2011).

3.2 Direkte Besteuerung von Trusts in der Schweiz gem. KS 20

3.2.1 Grundsätze der steuerlichen Behandlung von Trusts in der Schweiz

Der Trust qualifiziert nach geltendem Recht nicht als eigenständiges Steuersubjekt. Zum einen ist der Trust keine «ausländische juristische Person» i.S.v. Art. 49 Abs. 3 DBG bzw. Art. 20 Abs. 2 StHG, weil ihm das Schweizer Privatrecht die hierfür erforderliche Rechtspersönlichkeit nicht gewährt. Zum anderen kommt auch eine Anwendung von Art. 11 DBG bzw. Art. 20 Abs. 2 StHG (ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit) nicht in Frage, denn Trusts stellen als Zweckvermögen keine „Personenverbindungen“ mit gemeinschaftlichen Merkmalen dar.⁸⁰ Somit existiert im schweizerischen Steuerrecht *de lege lata* keine gesetzliche Grundlage, welche eine steuerliche Behandlung des Trusts analog einer juristischen Person (bspw. einer Stiftung) erlauben würde.⁸¹

Aus der fehlenden Steuersubjektivität des Trusts folgt, dass Trustvermögen und -erträge von den hieran wirtschaftlich berechtigten Personen zu versteuern sind; m.a.W. werden Trusts für Steuerzwecke transparent behandelt. Steuerpflichtig sind daher je nach vorliegender Konstellation entweder der Settlor oder die Beneficiaries.⁸² Obwohl der Trustee als zivilrechtlicher Eigentümer das Trustvermögen hält, ist er im Gegensatz zu den Beneficiaries (und u.U. zum Settlor) nicht wirtschaftlich daran begünstigt.⁸³ Dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit folgend ist die steuerliche Zurechnung des Trustvermögens an den Trustee somit ausgeschlossen.⁸⁴

3.2.2 Revocable Trust

Enthält die Trusturkunde ein Widerrufsrecht des Settlors, welches ihm erlaubt, den Trust aufzulösen und das Eigentum am Trustvermögen zurückzuerlangen, liegt ein sog. *Revocable Trust* vor.⁸⁵ Das KS 20 legt den Begriff des «Revocable Trust» im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise relativ weit aus:⁸⁶ Wird der Settlor etwa bei Ausschüttungen von Trustvermögen begünstigt oder behält er sich sonst wie bestimmte Einflussmöglichkeiten in der Trusturkunde vor (bspw. das Recht, den Trustee abzurufen oder den Begünstigtenkreis nachträglich zu ändern), rechtfertigt sich aus Sicht der Steuerverwaltung u.U. eine steuerliche Qualifizierung als Revocable Trust, selbst wenn der Settlor sich gem. Trusturkunde unwiderruflich seines

⁸⁰ DANON, *Trusts express privés*, 268 ff.; JAUSSI/PFIRTER, 195.

⁸¹ ESTV, KS 20, Ziff. 4.1; DANON, *Trusts express privés*, 270; a.M. BETSCHART, *Trustbesteuerung*, 162.

⁸² ESTV, KS 20, Ziff. 5.1; AMONN, 497; CADOSCH, in: OFK DBG, Art. 16, N 5.

⁸³ Vgl. vorne, Abs. 2.2; NIEDERER, 1502.

⁸⁴ ESTV, KS 20, Ziff. 4.2; GRISEL, 198 f.; RYSER, 757.

⁸⁵ ESTV, KS 20, Ziff. 3.7.1; AMONN, 497; BEHNISCH, 145.

⁸⁶ GRISEL, 200; OPEL/OESTERHELT, *Vorentwurf*, 269; VON AH, Ziff. 2.1.1.

Vermögens entäussert hat. Entscheidend ist folglich nicht die vom Settlor gewählte Bezeichnung des Trusts, sondern die tatsächliche Ausgestaltung seiner Einflussosphäre.⁸⁷

Wird das Vorliegen eines Revocable Trust bejaht, erfolgt die steuerliche Zurechnung des Trustvermögens und dessen Erträge weiterhin an den Settlor.⁸⁸ Dies ergibt sich u.a. aus dem Rechtsmissbrauchsverbot: Aufgrund des jederzeitigen Widerrufsrechts hat sich der Settlor nicht definitiv seines Vermögens entäussert, weshalb eine Zuordnung an die Beneficiaries nicht vertretbar wäre. Die Einbringung des Trustvermögens im Rahmen der Errichtung löst dementsprechend keine Steuerfolgen aus – Vermögen und Erträge des Trusts sind weiterhin vom Settlor zu versteuern.⁸⁹

Ausschüttungen eines Revocable Trusts an die Beneficiaries stellen grundsätzlich steuerbares Einkommen dar (Einkommensgeneralklausel, Art. 16 Abs. 1 DBG und Art. 7 Abs. 1 StHG).⁹⁰ Je nach Näheverhältnis zwischen Settlor und Beneficiaries werden diese Leistungen i.d.R. allerdings als Schenkungen qualifiziert, auf die abhängig vom Wohnsitzkanton des Settlors die Schenkungssteuer geschuldet ist. Entsprechend der Ausnahmebestimmung in Art. 24 lit. a DBG bzw. Art. 7 Abs. 4 lit. c StHG wird daher keine Einkommenssteuer erhoben.⁹¹

3.2.3 Irrevocable Fixed Interest Trust

Infolge der Errichtung eines *Irrevocable Fixed Interest Trusts* entledigt sich der Settlor hingegen definitiv seines Vermögens. Die Beneficiaries erwerben zugleich einen festen Anspruch an den Einkünften des Trusts, den sie gerichtlich durchsetzen können.⁹² Das KS 20 sieht daher eine steuerliche Zurechnung des Trustvermögens an die Beneficiaries in Höhe ihres jeweiligen Anteils vor, und stellt sie im Ergebnis dem Nutzniesser gleich.⁹³ Sie werden auf die ihnen zustehenden Assets vermögenssteuerpflichtig,⁹⁴ und allfällige Kapitalgewinne sind, sofern der Anteil im Privatvermögen gehalten wird, nach Art. 16 Abs. 3 DBG und Art. 7 Abs. 4 lit. b StHG steuerfrei.⁹⁵

⁸⁷ ESTV, KS 20, Ziff. 3.7 & 3.7.1; NIEDERER, 1502 f. Kritisch hierzu DANON, private express trust, 477 f.; GRISEL, 201; JAUSI/PFIRTER, 196.

⁸⁸ BEHNISCH, 145; PETER, 172; RYSER, 751.

⁸⁹ ESTV, KS 20, Ziff. 5.2.1; BERNER, N 235; OPEL/OESTERHELT, Vorentwurf, 268 f.

⁹⁰ CADOSCH, in: OFK DBG, Art. 16 N 5; LOCHER, in: Komm. DBG, Art. 16 N 5.

⁹¹ Massgeblich für die Qualifikation als Schenkung ist der zivilrechtliche Schenkungsbegriff, s. ESTV, KS 20, Ziff. 5.1; Ber. Einführung des Trusts, 36; DANON, private express trust, 456; VON AH, Ziff. 2.1.2.6.

⁹² AMONN, 498; GRISEL, 202 f.; NIEDERER, 1504.

⁹³ BGE 85 I 115 E.4; ESTV, KS 20, Ziff. 3.7.2; OBERSON, 485. Ist der konkrete Anteil am Trustvermögen nicht bestimmbar, kann alternativ der kapitalisierte Ertragswert herangezogen werden; s. ESTV, KS 20, Ziff. 5.2.2.

⁹⁴ Art. 13 Abs. 2 StHG; JAUSI/PFIRTER, 198.

⁹⁵ ESTV, KS 20, Ziff. 5.2.2; AMONN, 501; CRETTI, N 297.

Die Übertragung des Vermögens auf den Trust wird im Errichtungszeitpunkt mit der Schenkungs- resp. Erbschaftssteuer erfasst.⁹⁶ Ausgeschüttete Trusterträge unterliegen sodann grundsätzlich der Einkommenssteuer.⁹⁷ Das KS lässt dabei offen, ob die akkumulierten Erträge den Begünstigten laufend zugerechnet oder erst im Moment der effektiven Ausschüttung besteuert werden sollen.⁹⁸ Die Ausschüttung von Trustkapital zeitigt hingegen keine Steuerfolgen: Da eine steuerliche Zurechnung an die Beneficiaries bereits im Zeitpunkt des Anspruchserwerbs stattfindet, handelt es sich bei der Ausrichtung ihres Anteils um eine private Vermögensumschichtung, welche steuerfrei erfolgt.⁹⁹

3.2.4 Irrevocable Discretionary Trust

Infolge der Gründung eines *Irrevocable Discretionary Trusts* entäussert sich der Settlor wiederum unwiderruflich seines Vermögens; im Gegensatz zum Fixed Interest Trust liegen Umfang und Zeitpunkt der Ausschüttungen jedoch im Ermessen des Trustees, sodass die Beneficiaries statt eines festen Anspruchs eine blossе Anwartschaft am Trustvermögen erwerben.¹⁰⁰ Eine Besteuerung bei den Beneficiaries ist daher nicht angezeigt.¹⁰¹ Indessen kommt weder eine steuerliche Zurechnung an den Trust noch an den Trustee infrage.¹⁰² Das Trustvermögen befindet sich mithin in einer Art Schwebezustand, in dem es mangels wirtschaftlich berechtigter Person scheinbar nicht belangt werden kann.¹⁰³ Das KS 20 begegnet dieser «Defiskalisation» des Trustvermögens, indem es für die steuerliche Würdigung des Irrevocable Discretionary Trusts auf den Wohnort des Settlors abstellt.¹⁰⁴

3.2.4.1 Settlor mit Wohnsitz im Inland

Ist der Settlor im Inland ansässig, gelangt das von BÖCKLI formulierte Prinzip zum Tragen, wonach die Entreicherung eines Steuersubjekts ohne korrespondierende Bereicherung eines anderen Steuersubjekts ausgeschlossen ist.¹⁰⁵ Trennt sich der inländische Settlor demnach von seinem Vermögen, ohne dass mind. ein Beneficiary einen entsprechenden (durchsetzbaren) Anspruch daran erwirbt, liegt keine definitive Entreicherung vor. Trustvermögen und -erträge sind

⁹⁶ LANDOLF/GRAF, 12; RYSER, 750; OPEL/OESTERHELT, Vorentwurf, 270.

⁹⁷ ESTV, KS 20, Ziff. 5.2.2; NIEDERER, 1504 f.

⁹⁸ OPEL/OESTERHELT, Vorentwurf, 270. In der Praxis des Kantons Zürich findet eine laufende Zurechnung statt, während die *Westschweizer Lehre* bloss die effektiv zugeflossenen Erträge steuerlich erfasst, s. BÖCKLI, 45 f.

⁹⁹ ESTV, KS 20, Ziff. 5.2.2; GRISEL, 204.

¹⁰⁰ LANDOLF/GRAF, 13 f.; DANON, *Trusts express privés*, 263; JAUSSI/PFIRTER, 195.

¹⁰¹ ESTV, KS 20, Ziff. 5.1.2; BLUMENSTEIN/LOCHER, 199 f.; OBERSON, 487; RYSER, 752.

¹⁰² Vgl. vorne, Abs. 3.2.1; Ber. Einführung des Trusts, 37; AMONN, 502.

¹⁰³ OPEL/OESTERHELT, Vorentwurf, 270 f.; BEHNISCH, 146.

¹⁰⁴ FISCHER/DORI, 549; ESTV, KS 20, Ziff. 5.2.3.

¹⁰⁵ BÖCKLI, 64; OPEL/OESTERHELT, Vorentwurf, 271; ESTV, KS 20, Ziff. 5.1.1.2.

somit weiterhin vom Settlor zu versteuern.¹⁰⁶ Unter dem Vorbehalt der Aufwandbesteuerung¹⁰⁷ werden Irrevocable Discretionary Trusts mit inländischem Settlor mithin wie Revocable Trusts behandelt.¹⁰⁸

3.2.4.2 Settlor mit Wohnsitz im Ausland

Auf einen Settlor mit ausländischem Wohnsitz findet der oben erläuterte Grundsatz keine Anwendung, selbst wenn dieser nach der Errichtung des Trusts im Ausland seinen Wohnsitz in die Schweiz verlegt (Pre-Immigration Trust). In diesen Fällen ist das Trustvermögen weder dem Settlor noch den Beneficiaries zurechenbar.¹⁰⁹ Daraus ergeben sich gem. KS 20 folgende Konsequenzen:

Die Übertragung des Trustvermögens an den Trust ist steuerrechtlich als Schenkung zu würdigen.¹¹⁰ Praktisch relevant dürfte diese Bestimmung des Kreisschreibens allerdings nur sein, wenn in der Schweiz gelegene Grundstücke übertragen werden; ist der Settlor nämlich nicht in der Schweiz ansässig, sind die Kantone regelmässig nicht befugt, die Schenkungssteuer auf das gewidmete Vermögen zu erheben.¹¹¹ Zur Person des Schenkungsempfängers äussert sich das KS 20 nicht. Aus der Nichtzurechnung des Trustkapitals an die Beneficiaries folgt jedoch, dass es sich hierbei um den Trust selbst handeln muss.¹¹² Die kantonalen Steuerverwaltungen wenden daher regelmässig die Schenkungssteuersätze unter Nichtverwandten an.¹¹³

Mangels Zurechnungsmöglichkeit an die Beneficiaries können Trustkapital und -erträge erst im Moment des Anspruchserwerbs bzw. im Zeitpunkt der Ausschüttung besteuert werden.¹¹⁴ Auf das Trustvermögen wird sinngemäss keine laufende Vermögenssteuer erhoben.¹¹⁵ Da allfällige Kapitalgewinne nicht im Privatvermögen der Begünstigten anfallen, sind sie nicht von der Besteuerung ausgenommen.¹¹⁶

Leistungen des Trusts unterliegen prinzipiell der Einkommenssteuer;¹¹⁷ die Beneficiaries können sich jedoch von ihrer Steuerpflicht befreien, indem sie den Nachweis erbringen, dass es

¹⁰⁶ Notabene obwohl er sich dessen unwiderruflich entledigt hat. Vgl. AMONN, 502; GRISEL, 205.

¹⁰⁷ Beim pauschal besteuerten Settlor mit Wohnsitz im Inland wird die unwiderrufliche Entäusserung des Trustvermögens anerkannt; s. ESTV, KS 20, Ziff. 5.1.1.2; GRISEL, 210.

¹⁰⁸ Vgl. vorne, Abs. 3.2.2; ESTV, KS 20, Ziff. 5.1.1.2.

¹⁰⁹ OPEL/OESTERHELT, Vorentwurf, 271; BÖCKLI, 63.

¹¹⁰ ESTV, KS 20, Ziff. 5.2.3.

¹¹¹ AMONN, 501; OPEL, Postulat, 280; RYSER, 756.

¹¹² ESTV, KS 20, Ziff. 5.2.3; OPEL/OESTERHELT, Vorentwurf, 271; JAUSSE/PFIRTER, 196; a.M. CRETTE, N 232.

¹¹³ AMONN, 503; OPEL, Postulat, 280; GRÜNINGER, 300.

¹¹⁴ JAUSSE/PFIRTER, 198; LANDOLF/GRAF, 17 f.; OBERSON, 487.

¹¹⁵ CRETTE, N 291; ESTV, KS 20, Trusts, Ziff. 5.2.3.

¹¹⁶ ESTV, KS 20, Ziff. 5.2.3. Kritisch hierzu BÖCKLI, 61; DANON, private express trust, 457; BERNER, N 257. Es leuchte nicht ein, weshalb Kapitalgewinne, welche im Privatvermögen des Settlors steuerfrei angefallen wären, durch die Einlage in den Trust in Steuersubstrat umqualifiziert werden.

¹¹⁷ Art. 16 Abs. 1 DBG; JAUSSE/PFIRTER, 198.

sich hierbei um eine Ausschüttung von eingebrachtem Trustkapital handelt, welches bei der Errichtung bereits als Schenkung erfasst wurde.¹¹⁸ Substanz ausschüttungen dürfen erst vorgenommen werden, nachdem sämtliche Trusterträge verteilt wurden.¹¹⁹

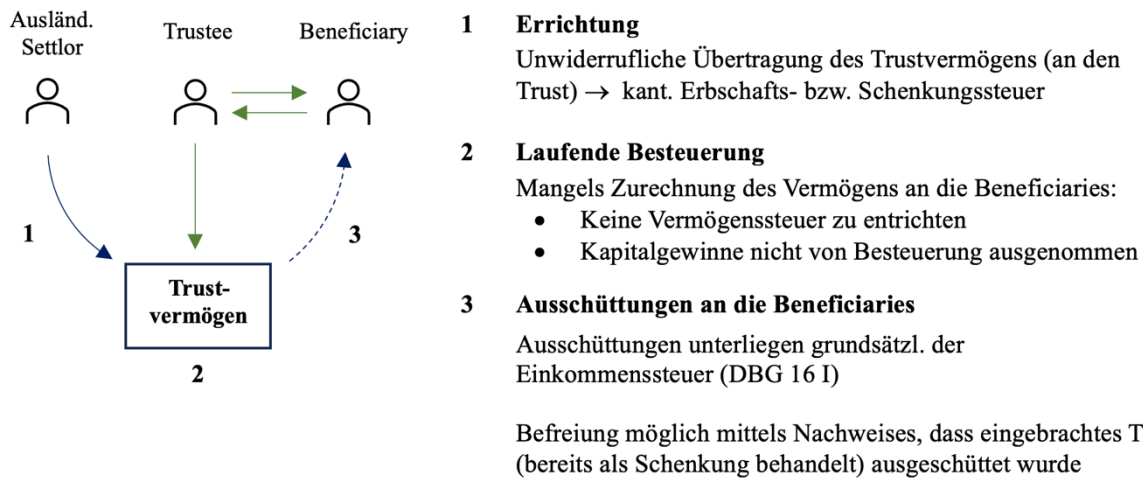


Abbildung 1: Besteuerung des Irrevocable Discretionary Trusts gem. KS 20 (in Anlehnung an ESTV KS 20, 2008, Ziff. 5.2.3).

3.2.5 Fazit

Die geltenden Besteuerungsprinzipien gem. Trust-Kreisschreiben erfahren in der Praxis breite Akzeptanz und haben sich im Laufe der Jahre bewährt. Bis dato sind keine nennenswerten Rechtsstreitigkeiten in diesem Zusammenhang bekannt.¹²⁰ Dies ist primär der Tatsache geschuldet, dass die Steuerfolgen einer Trustgründung i.d.R. vorgängig mit den Steuerbehörden abgeklärt und in Form eines Rulings verbindlich festgelegt werden.¹²¹

Die Zurechnung von Trustvermögen und -erträgen an den Begründer beim Revocable Trust bzw. an die Begünstigten beim Irrevocable Fixed Interest Trust wird in der Lehre als sachgerecht empfunden. Diese Handhabung entspreche dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, da die Zuordnung des Trustvermögens an jene Personen erfolge, welche effektiv darüber verfügen können.¹²² Demgegenüber stösst die steuerliche Behandlung des Irrevocable Discretionary Trusts teilweise auf harsche Kritik:¹²³ So gebe es «keinen rechtlich tragfähigen Grund», weshalb Settlor mit in- bzw. ausländischem Wohnsitz unterschiedlich besteuert werden, da die Ansässigkeit des Begründers für die Frage der steuerlichen Zurechnung rein objektiv betrachtet irrelevant sei.¹²⁴ Diese vom Kreisschreiben vorgenommene

¹¹⁸ Art. 24 lit. a DBG; ESTV, KS 20, Ziff. 5.2.3; RYSER, 756.

¹¹⁹ ESTV, KS 20, Ziff. 5.2.3; Ber. Einführung des Trusts, 37.

¹²⁰ PLÜSS, 329; Walder Wyss Rechtsanwälte, N 2.

¹²¹ Ber. Einführung des Trusts, 41; OPEL/OESTERHELT, Vorentwurf, 273.

¹²² AMONN, 499; DANON, Trusts express privés, 274; GRISEL, 202.

¹²³ AMONN, 502 ff.; OBERSON, 490; OPEL, Postulat, 283.

¹²⁴ AMONN, 506; GRÜNINGER, 300.

Differenzierung stehe somit im Widerspruch zum Gleichbehandlungsgebot nach Art. 8 BV.¹²⁵ Der Gesetzgeber begründet diese Vorgehensweise mit Verweis auf die unterschiedlichen Rechtsordnungen, welche im Falle eines Settlors mit ausländischem Wohnsitz berücksichtigt werden müssen. Zudem trage diese Lösung zur Standortattraktivität der Schweiz bei, da von Steuerausländern errichtete Trusts im Ergebnis privilegiert werden.¹²⁶

Der zweite «Salto Mortale» im Bereich des Irrevocable Discretionary Trusts findet sich in der anschliessenden Zurechnung der unwiderruflich entäusserten Trustassets an den Settlor, sofern dieser im Inland ansässig ist.¹²⁷ Die Lehre sieht hierin einen Verstoss gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip nach Art. 127 Abs. 2 BV, zumal Vermögen und Erträge einer Person zugewiesen werden, welche rechtlich gesehen nicht mehr im Besitz dieser Werte ist.¹²⁸ Diese Praxis ist wiederum auf steuerpolitische Motive zurückzuführen.¹²⁹ Würde nämlich keine solche Zurechnung vorgenommen, wären die in den Trust eingebrachten Vermögenswerte der laufenden Besteuerung dauerhaft entzogen, obwohl das Vermögen (insbesondere bei Family Trusts) regelmässig mit dem Settlor und seiner Familie verbunden bleibt.¹³⁰ Um solche als stossend empfundene Nichtbesteuerungssituationen zu vermeiden, entschied man sich für eine Zurechnung an den Begründer als «last man standing».¹³¹

Im Ergebnis lässt sich festhalten, dass das KS 20 einen durchaus pragmatischen Ansatz verfolgt.¹³² Auf der einen Seite besteht ein Interesse, attraktive steuerliche Bedingungen für ausländische Settlor zu schaffen, indem Trusterrichtungen durch Steuerausländer eine privilegierte Behandlung erfahren. Wird ein Irrevocable Discretionary Trust hingegen von einem Inländer errichtet, geht das KS 20 implizit von einer versuchten Steuerumgehung aus, und erklärt dementsprechend den Settlor zum Steuerpflichtigen.¹³³

¹²⁵ OPEL, Postulat, 283.

¹²⁶ Ber. Einführung des Trusts, 42.

¹²⁷ AMONN, 507.

¹²⁸ DANON, private express trust, 455; GRISEL, 205 f.; OBERSON, 490.

¹²⁹ BERNER, N 257; FISCHER/DORI, 550; GRÜNINGER, 300.

¹³⁰ Ber. Einführung des Trusts, 42.

¹³¹ FISCHER/DORI, 550; GRISEL, 205.

¹³² OBERSON, 491; OPEL, Postulat, 279; VON AH, Ziff. 2.1.5.1.

¹³³ BERNER, N 257; FISCHER/DORI, 552; OPEL/OESTERHELT, Vorentwurf, 273.

3.3 Direkte Besteuerung von Trusts in der Schweiz gem. bundesrätlichem Vorentwurf

3.3.1 Revocable und Irrevocable Fixed Interest Trust

Während die bestehende Praxis des KS 20 in Bezug auf den Revocable wie auch den Irrevocable Fixed Interest Trust gesetzlich verankert werden sollte, präsentierte der Vorentwurf für den Irrevocable Discretionary Trust einen Regelungsvorschlag, welcher im Einklang mit den verfassungsmässigen Grundsätzen, allen voran dem Leistungsfähigkeitsprinzip, bestehende Steuerlücken zu schliessen versuchte.¹³⁴ Die Einzelheiten des Vorentwurfs werden nachfolgend kurz erläutert.

3.3.2 Irrevocable Discretionary Trust

3.3.2.1 Besteuerung als eigenständiges Steuersubjekt

Nach Art. 10a Abs. 3 VE-DBG und Art. 6a Abs. 3 VE-StHG sollte bei Irrevocable Discretionary Trusts die steuerliche Zurechnung von Einkommen und Vermögen direkt an den Trust erfolgen, d.h. der Trust würde wie die Stiftung als eigenständiges Steuersubjekt behandelt.¹³⁵ Ist der Trust in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig, unterliegen dessen Einkünfte somit der Gewinnsteuer auf Bundesebene¹³⁶ wie auch auf kantonaler Ebene.¹³⁷ In Verbindung mit Art. 71 Abs. 1 DBG ist der privilegierte Gewinnsteuersatz für Stiftungen (4.25% auf Bundesebene) anwendbar. Auf das Trustvermögen ist zudem die Kapitalsteuer abzuführen.¹³⁸

3.3.2.2 Voraussetzungen der Steuerpflicht im Inland

Die unbeschränkte Steuerpflicht des Irrevocable Discretionary Trusts wird gem. Vorentwurf bejaht, wenn mind. ein Begünstigter des Trusts aufgrund persönlicher Zugehörigkeit in der Schweiz steuerpflichtig ist. Die Anteile von Begünstigten mit Ansässigkeit im Ausland werden nicht von der Steuer erfasst. Können die Begünstigten nicht bestimmt werden, so ist der Trust auch dann unbeschränkt steuerpflichtig im Inland, wenn der Begründer in der Schweiz aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig ist oder im Zeitpunkt seines Todes war.¹³⁹

Ergibt sich aus dem anwendbaren DBA, dass ein Trust im Ausland ansässig ist, kann dieser von der Schweiz steuerlich nicht belangt werden. Trusteinkommen und -vermögen werden in diesem Fall subsidiär dem Begründer zugerechnet, sofern entweder dieser oder mind. ein Begünstigter im Inland steuerpflichtig ist.¹⁴⁰ Ferner sieht Art. 55 Abs. 5 VE-DBG für im Ausland

¹³⁴ Art. 10 Abs. 1 & 2 VE-DBG; Ber. Einführung des Trusts, 84.

¹³⁵ Ber. Einführung des Trusts, 115.

¹³⁶ Art. 49 Abs. 1 lit. b i.V.m. Art. 1 lit. b DBG.

¹³⁷ Art. 2 Abs. 1 lit. b StHG.

¹³⁸ Art. 29 Abs. 2 lit. c StHG; OPEL/OESTERHELT, Vorentwurf, 281.

¹³⁹ Art. 10a Abs. 3 VE-DBG; Ber. Einführung des Trusts, 72.

¹⁴⁰ Art. 10a Abs. 4 VE-DBG.

verwaltete Trusts eine Solidarhaftung von Begründer und Begünstigten mit Wohnsitz im Inland vor, um die Realisierung ihrer Steuerpflicht in der Schweiz zu gewährleisten.¹⁴¹

An diesen Bestimmungen lässt sich der Wunsch des Gesetzgebers erkennen, ein möglichst lückenloses Besteuerungsregime zu implementieren.¹⁴² Basierend auf Art. 22 des OECD-Musterabkommens sehen schweizerische DBA regelmässig vor, dass die Besteuerung von beweglichem Privatvermögen dem Ansässigkeitsstaat derjenigen Person obliegt, welcher das Vermögen zugerechnet wird.¹⁴³ Errichtet der Settlor also einen unwiderruflichen Ermessenstrust im Ausland, indem er eine Person mit Sitz bzw. Wohnsitz im Ausland als Trustee ernennt, könnte die Schweiz die Besteuerung des Trusts nicht durchsetzen. Um dem entgegenzuwirken, sollte die Steuerpflicht nicht an den Sitz der tatsächlichen Verwaltung, sondern an den Wohnsitz der Begünstigten bzw. des Begründers anknüpfen.¹⁴⁴ Zudem spielt es keine Rolle mehr, ob ein Trust vor oder nach dem Zuzug des Settlors in die Schweiz errichtet wurde: Auch Pre-Immigration Trusts würden mit der Wohnsitzverlegung des Settlors ins Inland unbeschränkt steuerpflichtig.¹⁴⁵

3.3.2.3 Steuerfolgen im Gründungs- und Ausschüttungszeitpunkt

Die Einbringung des Trustvermögens durch den Settlor ist weiterhin als Schenkung bzw. als Verfügung von Todes wegen zu würdigen und entsprechend zu besteuern. Anwendbar ist i.d.R. der Nichtverwandtentarif, zumal der Trust als Empfänger der Vermögensübertragung gilt.¹⁴⁶ Eine Änderung erfährt hingegen die steuerliche Behandlung von Ausschüttungen an die Begünstigten des Trusts bzw. die Destinatäre der Stiftung: Die bestehende Praxis, wonach eine Zuwendung mittels Nachweises über deren Einlagecharakter im Errichtungszeitpunkt als einkommenssteuerfreie Schenkung ausgerichtet werden kann, sollte gem. Vorentwurf aufgehoben werden. Ausschüttungen von Trusts und Stiftungen wären somit zwingend der Einkommenssteuer unterlegen.¹⁴⁷ Der Bundesrat begründete diese Regelung mit dem fehlenden Schenkungswillen des Trusts bzw. der Stiftung, weshalb die Annahme einer Schenkung a priori ausgeschlossen sei.¹⁴⁸

¹⁴¹ GUILLAUME/STOYANOV, 178; Ber. Einführung des Trusts, 72.

¹⁴² OPEL/OESTERHELT, Vorentwurf, 282 f.

¹⁴³ OATS/MULLIGAN, 128; Ber. Einführung des Trusts, 81 f.

¹⁴⁴ Art. 10a Abs. 3 Satz 2 VE-DBG; OPEL/OESTERHELT, a.a.O., 282.

¹⁴⁵ OPEL/OESTERHELT, a.a.O., 289.

¹⁴⁶ OPEL/OESTERHELT, a.a.O., 281; Ber. Einführung des Trusts, 115.

¹⁴⁷ GUILLAUME/STOYANOV, 176; OPEL/OESTERHELT, a.a.O., 283 f.

¹⁴⁸ Ber. Einführung des Trusts, 116; Vgl. BGer 2A.668/2004 (22.04.2005) E. 3.4.3 für die (analog geltende) Rechtsprechung zur Stiftung.

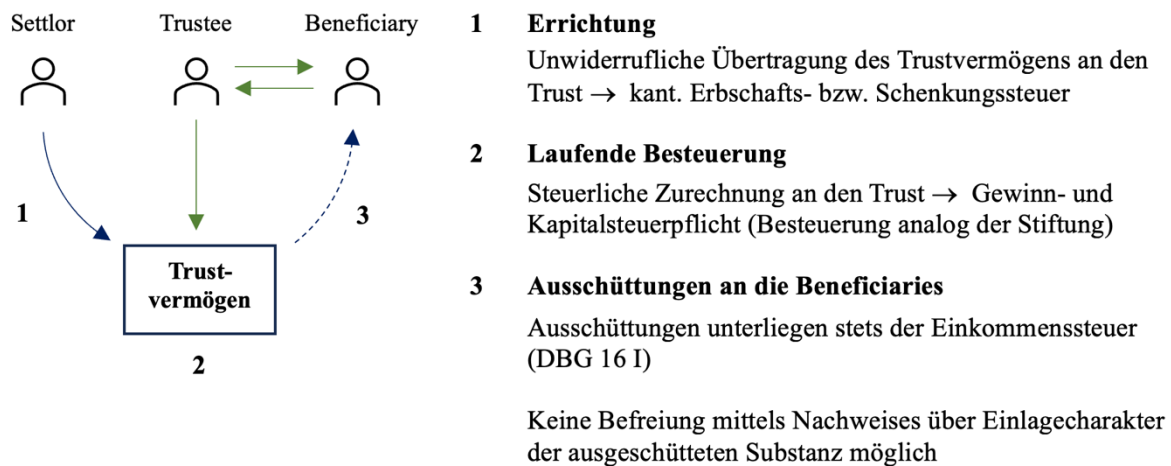


Abbildung 2: Besteuerung des Irrevocable Discretionary Trusts gem. bundesrätlichem Vorentwurf (in Anlehnung an Ber. Einführung des Trusts, 2022, S. 85).

3.3.3 Fazit

Der Vorentwurf des Bundesrats zielte im Ergebnis auf eine steuerliche Gleichbehandlung von Stiftungen und Trusts ab. Mit dieser Lösung würde den in der Literatur geäusserten verfassungsrechtlichen Bedenken am bestehenden System gem. KS 20 begegnet.¹⁴⁹ Indem der Trust selbst zum Steuersubjekt erklärt wird, erübrigt sich die notgedrungene Zurechnung des Trustvermögens an den Settlor, um Vermögensverschiebungen ins «fiskalische Niemandsland» zu vermeiden. Zudem entfällt die steuerliche Privilegierung des Pre-Immigration Trusts. Auf diese Weise wird sowohl dem Gleichbehandlungsgebot als auch dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit genüge getan.¹⁵⁰

Im Rahmen der Vernehmlassung äusserten sich Kantonsregierungen und weitere betroffene Kreise überwiegend kritisch zu dieser Stiftungslösung.¹⁵¹ Aufgrund der Abschaffung des Befreiungsnachweises im Ausschüttungszeitpunkt wären die gewidmeten Assets und deren Erträge u.U. einer dreifachen Besteuerung ausgesetzt gewesen, nämlich als Schenkung bzw. Erbschaft bei der Gründung, als Einkommen bei der Ausrichtung und laufend als Gewinn bzw. Kapital des Trusts.¹⁵² Für die Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz hätte es schon gereicht, wenn ein einziger Beneficiary hierzulande ansässig gewesen wäre, und zwar unabhängig davon, ob der Trust im In- oder Ausland errichtet wurde. Das Gesetzesprojekt

¹⁴⁹ Vgl. vorne, Abs. 3.2.5; OPEL/OESTERHELT, Vorentwurf, 287.

¹⁵⁰ Ber. Einführung des Trusts, 83.

¹⁵¹ Ber. Abschreibung der Motion, 3; Ber. Vernehmlassungsergebnisse, 42 ff.; SSK, 2 ff.

¹⁵² FISCHER/PETER, 18; GUILLAUME/STOYANOV, 176; Vgl. auch OPEL/OESTERHELT, a.a.O., 284 f.

hätte somit einen massiven *tax hike* im Vergleich zur bisherigen Praxis bedeutet und drohte, der Standortattraktivität des Schweizer Finanzplatzes nachhaltig zu schaden.¹⁵³

Anlass zur Kritik gaben auch die Neuregelung im Bereich der Sitzbestimmung des Irrevocable Discretionary Trusts sowie die vorgesehene solidarische Haftung von in der Schweiz wohnhaften Begründern und Begünstigten.¹⁵⁴ Um zu verhindern, dass inländisches Vermögen mittels Trustgründung im Ausland dem Fiskus entzogen wird, sollten die gewidmeten Vermögenswerte gem. Art. 10a Abs. 4 VE-DBG subsidiär beim inländischen Settlor besteuert werden. Im Ergebnis wären also Vermögen und Einkünfte einer nichtansässigen juristischen Person einer in der Schweiz steuerpflichtigen Person zugerechnet worden.¹⁵⁵ Obwohl mit bestehenden DBA grundsätzlich vereinbar, räumte der Erläuternde Bericht ein, dass die Durchsetzung dieser subsidiären Regel ggü. DBA-Partnerstaaten sich nicht als durchwegs unproblematisch erwiesen hätte.¹⁵⁶

Da die vorgeschlagene steuerrechtliche Behandlung des Irrevocable Discretionary Trusts nicht mehrheitsfähig war, beantragte der Bundesrat die Abschreibung der Motion 18.3383.¹⁵⁷ Die geltende Praxis gem. KS 20 bleibt somit weiterhin bestehen.

¹⁵³ GUILLAUME/STOYANOV, 176; PLÜSS, 329; Walder Wyss Rechtsanwälte, N 13 ff.

¹⁵⁴ OPEL/OESTERHELT, Vorentwurf, 283 ff.; EXPERTsuisse, 7.

¹⁵⁵ Walder Wyss Rechtsanwälte, N 8.

¹⁵⁶ Ber. Einführung des Trusts, 82 f.

¹⁵⁷ Medienmitteilung des Bundesrats vom 15.09.2023; Ber. Abschreibung der Motion 18.3383, 7.

3.4 Direkte Besteuerung von Trusts im Fürstentum Liechtenstein

3.4.1 Überblick FL-Trust

Der FL-Trust, in der juristischen Terminologie als «Treuhänderschaft» bezeichnet, fand bereits 1926 mit dem Erlass des Personen- und Gesellschaftsrechts (PGR) Eingang in das liechtensteinische Zivilrecht, und erfährt seine gesetzliche Regelung in den Art. 897-932 PGR.¹⁵⁸ Der liechtensteinischen Treuhänderschaft wird keine Rechtspersönlichkeit zuteil; vielmehr gründet sie auf einem Rechtsverhältnis zwischen Settlor, Trustee (Treuhänder) und dem Trustvermögen.¹⁵⁹ Das Treuhandverhältnis entsteht mit der Zuwendung von Vermögen durch den Settlor an den Trustee mit der Verpflichtung, dieses als Treugut im eigenen Namen als Sondervermögen zu halten und zu Gunsten eines oder mehrerer Dritter (Begünstigter) zu verwalten oder zu verwenden.¹⁶⁰ Der FL-Trust kann durch einseitiges Rechtsgeschäft oder mittels schriftlicher Vereinbarung zwischen Settlor und Trustee begründet werden.¹⁶¹ Trotz der Begriffsähnlichkeit ist die Treuhänderschaft streng von der römisch-rechtlichen *Fiduzia* zu unterscheiden: Während die Eigentumsrechte des Treuhänders am Treugut als Vollrechte ausgestaltet sind, erwirbt der Trustee nach liechtensteinischem Zivilrecht lediglich ein *dingliches Verwaltungsrecht* am Trustvermögen.¹⁶²

Das Recht der liechtensteinischen Treuhänderschaft ist – wie das liechtensteinische Privatrecht allgemein – aussergewöhnlich liberal geprägt.¹⁶³ Der FL-Trust kennt bspw. keine gesetzliche Höchstdauer, sodass es durchaus möglich ist, Vermögenswerte auf unbegrenzte Zeit in Truststrukturen einzubringen und somit zu binden.¹⁶⁴ Aufgrund der rechtsdogmatischen Nähe zum Common Law Trust wird für die Auslegung des liechtensteinischen Trustrechts nicht selten englisches und angloamerikanisches Case Law herangezogen.¹⁶⁵ Indessen hat auch Liechtenstein – wie die Schweiz – das HTÜ ratifiziert. Der FL-Trust entspricht trotz seiner besonderen Ausgestaltung der Definition von Art. 2 HTÜ und wird vom Anwendungsbereich des Übereinkommens gedeckt.¹⁶⁶

¹⁵⁸ SCHURR, N 4; WALCH/SCHOPPER, N 96.

¹⁵⁹ SCHURR, N 6; BAUER, 3; BIEDERMANN, 33 f.

¹⁶⁰ Art. 897 PGR.

¹⁶¹ Art. 899 Abs. 1 PGR; BAUER, 6; BÖSCH, 84. Obwohl gesetzlich nicht explizit vorgesehen, wird in der Praxis auch die Errichtung mittels «Declaration of Self as Trustee» anerkannt, wobei der Trustee von sich aus erklärt, ein bestimmtes Vermögen treuhänderisch zu verwalten; s. MARXER & PARTNER RECHTSANWÄLTE, N 10.6.

¹⁶² Art. 910 Abs. 3 PGR; BÖSCH, 297 ff.; FRICK-TABARELLI, 101; a.M. BIEDERMANN, 465 ff.

¹⁶³ SCHURR, N 9; BÖSCH, 46 f.; Vgl. BECK/BECK, 4.

¹⁶⁴ BIEDERMANN, 161; FRICK-TABARELLI, 108 f.

¹⁶⁵ MARXER & PARTNER RECHTSANWÄLTE, N 10.3; SCHURR, N 6.

¹⁶⁶ LGBl.-Nr. 2006.062; Vernehmlassung der Regierung des Fürstentums Liechtenstein betr. HTÜ, 2 f.

3.4.2 Grundsätze der steuerlichen Behandlung von Trusts im Fürstentum Liechtenstein

Das liechtensteinische Steuergesetz (SteG) regelt die Behandlung von Trusts resp. «besonderen Vermögenswidmungen ohne Persönlichkeit» explizit.¹⁶⁷ Dabei wird auch in der liechtensteinischen Steuerrechtslehre aus Praktikabilitätsgründen zwischen Revocable, Irrevocable Fixed Interest und Irrevocable Discretionary Trust unterschieden.¹⁶⁸ Die Besteuerung von im Inland ansässigen Trusts richtet sich mithin – analog der Schweiz – nach der Ausgestaltung der Widerrufsrechte des Settlors sowie der Rechtsnatur der Begünstigtenansprüche.¹⁶⁹

Im Rahmen einer Totalrevision des liechtensteinischen Steuergesetzes im Jahr 2010 wurden nicht nur die Erbschafts- und Schenkungssteuer abgeschafft, sondern auch die Vermögens- in die Erwerbssteuer integriert.¹⁷⁰ Die Entrichtung der Vermögenssteuer erfolgt seither im Rahmen der Erwerbsbesteuerung, indem ein gesetzlich bestimmter Sollertrag des steuerpflichtigen Vermögens (4 %) als gesonderter Erwerb in die Erwerbssteuer einfliesst.¹⁷¹ Diese Regelung folgt dem Prinzip der einmaligen Besteuerung des Markteinkommens und verhindert somit steuerliche Mehrfachbelastungen.¹⁷² Kapitalgewinne sind mit Ausnahme von Grundstücksgewinnen aus inländischen Grundstücken gänzlich steuerfrei, und juristische Personen entrichten keine Kapitalsteuer mehr.¹⁷³

Für Analysezwecke im anschliessenden Kapitel sollen auch hier die Steuerfolgen eines im FL steuerpflichtigen Trusts entlang seiner Lebensdauer (Errichtung, laufende Besteuerung und Ausschüttungen) veranschaulicht werden. Es wird wiederum davon ausgegangen, dass Settlor und Begünstigte im Inland ansässig sind, wobei es sich bei Letzteren ausschliesslich um natürliche Personen handelt. Die Behandlung des Irrevocable Discretionary Trusts soll in einem eigenen Abschnitt separat beleuchtet werden.

3.4.2.1 Errichtung

Bei der Errichtung eines inländischen Trusts fällt zunächst gem. Art. 66 Abs. 3 SteG eine Gründungsabgabe in Höhe von 2 % des statutarisch bestimmten Trustkapitals an. Diese wird einmalig erhoben und beträgt mind. CHF 200.¹⁷⁴

¹⁶⁷ Vgl. etwa Art. 65 Abs. 1 SteG.

¹⁶⁸ Vgl. BuA 2010/48, 76, wo explizit auf die Definition des Revocable Trusts gem. KS 20 Bezug genommen wird. S. auch HOSP, N 7 ff.; MARXER & PARTNER RECHTSANWÄLTE, N 16.9 ff.

¹⁶⁹ Vgl. vorne, Abs. 3.2.1.

¹⁷⁰ BuA 2010/48, 25 & 39. Die Erwerbssteuer wird gem. Art. 14 Abs. 1 SteG auf in Geld bestehende Einkünfte erhoben.

¹⁷¹ MEYER/STADLER, 596.

¹⁷² MARXER/HILTY, 352; BuA 2010/48, 28.

¹⁷³ HOSP/LANGER, § 2 N 31 & 228; BuA 2010/48, 7 f.

¹⁷⁴ HOSP, N 7.

Sodann kennt das liechtensteinische Steuerrecht seit der Revision des Steuergesetzes im Jahr 2010 das Konzept der Widmungsbesteuerung: Wird inländisches Vermögen in einen Trust eingebracht und unterliegt dieses mangels zurechenbaren Steuersubjekts nicht mehr der Vermögenssteuer, hat der Übertragende als eine Art «Kompensation» eine einmalige Steuer in Höhe von 3,5 % des vermögenssteuerlichen Wertes der Zuwendung zu entrichten.¹⁷⁵ Auf diesen Prozentsatz wird zudem gem. Art. 75 Abs. 1 SteG ein Gemeindezuschlag erhoben. Anwendbar ist der jeweilige kommunale Zuschlag der Wohnsitzgemeinde des Settlors.¹⁷⁶

Gegenstand der Widmungssteuer sind ausschliesslich Vermögenswerte, welche im FL der Vermögenssteuer unterliegen – auch wenn sie von Steuerausländern gehalten werden.¹⁷⁷ Voraussetzung für die Erhebung der Widmungssteuer ist somit zum einen, dass es sich beim eingebrachten Vermögen um im Inland steuerpflichtige Werte handelt; zum anderen muss die Einlage dieser Werte in den Trust auch tatsächlich zu einem Wegfall der Vermögenssteuerpflicht führen.¹⁷⁸ Wenn die Assets des Trusts nach dessen Gründung weiterhin einer Person zugerechnet werden können, bspw. dem Settlor beim Revocable oder dem Beneficiary beim Irrevocable Fixed Interest Trust, wird die Vermögenssteuer weiterhin entrichtet.¹⁷⁹ Dementsprechend ist keine Widmungssteuer geschuldet.¹⁸⁰ Hauptanwendungsfall der Widmungssteuer bilden folglich jene Konstellationen, in denen weder dem Settlor noch dem Beneficiary ein durchsetzbarer Anspruch auf Leistungen des Trustvermögens zusteht, das Vermögen sich mithin «in der Schwebe» befindet.¹⁸¹

3.4.2.2 Laufende Besteuerung

Im Zuge der Totalrevision 2010 entschied der liechtensteinische Gesetzgeber, dass im Inland steuerpflichtige Trusts nicht der Ertragssteuer gem. Art. 44 SteG unterliegen sollen. Gleichzeitig war man bemüht, eine steuerliche Benachteiligung funktional vergleichbarer Stiftungen zu verhindern, welche als juristische Personen grundsätzlich ertragssteuerpflichtig sind.¹⁸² Aus diesem Grund entrichten besondere Vermögenswidmungen ohne Persönlichkeit, die nach inländischem Recht errichtet wurden oder deren Ort der tatsächlichen Verwaltung sich im Inland befindet, eine pauschale Mindestertragssteuer in Höhe von CHF 1'800 p.a.¹⁸³ Eine Veranlagung

¹⁷⁵ Art. 13 Abs. 1 SteG; BuA 2010/48, 81 f.; ROTH, 11; Merkblatt Steuerverwaltung FL, Ziff. I/1.2.

¹⁷⁶ MARXER & PARTNER RECHTSANWÄLTE, N 16.15; BuA 2010/48, 82.

¹⁷⁷ Etwa im FL gelegene Grundstücke oder inländisches Betriebsvermögen, s. HOSP, N 10 f.

¹⁷⁸ BuA 2010/48, 82; ROTH, 11.

¹⁷⁹ MARXER & PARTNER RECHTSANWÄLTE, N 16.10 ff.

¹⁸⁰ HOSP/LANGER, § 2 N 84; Merkblatt Steuerverwaltung FL, Ziff. I/1.1.

¹⁸¹ MARXER & PARTNER RECHTSANWÄLTE, N 16.13; BuA 2010/48, 36.

¹⁸² Art. 44 Abs. 1 lit. a SteG; LANGER, 186; ROTH, 42; Merkblatt Steuerverwaltung FL, Ziff. II/1.

¹⁸³ Art. 65 Abs. 1 i.V.m. Art. 62 Abs. 1 SteG; HOSP, N 23; LANGER, 167.

durch die Steuerverwaltung findet nicht statt.¹⁸⁴ Erzielt ein Trust inländische Erträge gem. Art. 44 Abs. 3 SteG, etwa Erträge aus der Bewirtschaftung land- und forstwirtschaftlich genutzter inländischer Grundstücke (lit. a) oder Miet- und Pächterträge aus im Inland gelegenen Grundstücken (lit. b), wird er im Umfang dieser Erträge beschränkt steuerpflichtig.¹⁸⁵ Ausgeschlossen ist derweil, dass der Trust die unbeschränkte Steuerpflicht im FL erlangt; dieser unterstehen bloss die juristischen Personen.¹⁸⁶

Die laufende Besteuerung auf der Ebene des Settlers und der Begünstigten erfolgt dagegen nach Massgabe der konkreten Ausgestaltung des Trusts.¹⁸⁷ Sofern der im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Settlor einen widerruflichen Trust gründet, sind Vermögen und Erträge weiterhin bei ihm zu besteuern.¹⁸⁸ Bei Irrevocable Fixed Interest Trusts hingegen sind es die im Inland ansässigen Begünstigten, welche nach Art. 12 Abs. 1 lit. d SteG auf ihren Anteil die Vermögenssteuer laufend zu entrichten haben.¹⁸⁹

3.4.2.3 Ausschüttungen

Ausschüttungen von Trustvermögen und -erträgen an die Beneficiaries eines Revocable Trusts gelten als erwerbssteuerfreie Schenkungen.¹⁹⁰ Das zugewendete Vermögen unterliegt fortan der Vermögenssteuer bei den im Inland steuerpflichtigen Begünstigten. Zuwendungen an die Beneficiaries eines Fixed Interest Trusts lösen ebenfalls keine Erwerbssteuer aus, zumal auf ihre Begünstigung laufend die Vermögenssteuer erhoben wird.¹⁹¹

3.4.3 Besteuerung von Irrevocable Discretionary Trusts im Besonderen

Für den Irrevocable Discretionary Trust lassen sich nach liechtensteinischem Steuerrecht die folgenden Grundsätze in der steuerlichen Behandlung festhalten:

Neben der Gründungsabgabe ist infolge der Errichtung eines diskretionären Trusts die Widmungssteuer auf das im FL der Vermögenssteuer unterworfenen und dem Trust gewidmete Vermögen geschuldet.¹⁹² Denn: Durch die Einlage in den Trust trennt sich der Settlor zwar unwiderruflich von seinem Vermögen, die Begünstigten erhalten jedoch keinen rechtlich durchsetzbaren Anspruch daran, weshalb auf die eingebrachten Assets mangels zurechenbarer Person

¹⁸⁴ Art. 65 Abs. 1 SteG; MARXER & PARTNER RECHTSANWÄLTE, N 15.29; Merkblatt Steuerverwaltung FL, Ziff. II/3.

¹⁸⁵ HOSP/LANGER, § 2 N 186; MARXER & PARTNER RECHTSANWÄLTE, N 15.2; ROTH, 44.

¹⁸⁶ HOSP/LANGER, § 2 N 367; ROTH, 74.

¹⁸⁷ Vgl. vorne, Abs. 3.4.2.

¹⁸⁸ Art. 9 Abs. 4 SteG; HOSP, N 25; ROTH, 4.

¹⁸⁹ ROTH, 3; BuA 2010/48, 75 f.

¹⁹⁰ Art. 15 Abs. 2 lit. c SteG.

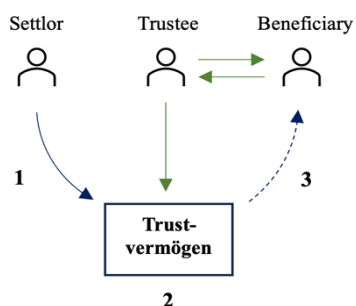
¹⁹¹ Art. 14 Abs. 2 lit. k SteG; HOSP, N 33 ff.; Merkblatt Steuerverwaltung FL, Ziff. III/1.1.

¹⁹² Art. 13 Abs. 1 SteG.

keine Vermögenssteuer mehr erhoben werden kann.¹⁹³ Die Widmungssteuer ist vom Settlor unabhängig von der steuerlichen Ansässigkeit der Beneficiaries geschuldet.¹⁹⁴ Sie lässt sich vermeiden, indem die Begünstigten bei der Steuerverwaltung die stellvertretende Vermögensbesteuerung beantragen.¹⁹⁵ Diesfalls wird die Vermögenssteuer weiterhin erhoben, und zwar auf den gesamten eingebrachten Assets. Die Entrichtung findet somit stellvertretend auf der Ebene des Trusts statt. Gleichwohl wird nicht der Trust selbst zum Subjekt der Vermögenssteuer, sondern er führt sie bloss anstelle der Begünstigten ab.¹⁹⁶

Auf Trustebene ist die Mindestertragssteuer (CHF 1'800) zu entrichten.¹⁹⁷ Erzielt der Irrevocable Discretionary Trust inländische Erträge nach Art. 44 Abs. 3 SteG, unterliegt er in diesem Umfang der Ertragssteuerpflicht nach Art. 44 Abs. 2 SteG, und wird beschränkt steuerpflichtig im FL.¹⁹⁸ Für Settlor und Begünstigte ergeben sich demgegenüber – mangels Zurechnung – keine laufenden Steuerfolgen.¹⁹⁹

Zuwendungen aus dem Vermögen eines unwiderruflichen Ermessenstrusts unterliegen der Erwerbssteuer, soweit die Begünstigten im FL steuerlich ansässig sind.²⁰⁰ Auch hier besteht die Möglichkeit, mit Zustimmung des für Ausschüttungen zuständigen Organs (in aller Regel des Trustees) einen Antrag auf stellvertretende Vermögensbesteuerung einzureichen und die Erwerbsbesteuerung somit zu vermeiden.²⁰¹



1 Errichtung

- Gründungsabgabe (SteG 66 III)
- Widmungssteuer auf inländ. Vermögenswerte (SteG 13), sofern keine stellvertretende Vermögensbesteuerung auf Trustebene (SteG 9 III)

2 Laufende Besteuerung

Keine Steuerfolgen für Settlor & Beneficiaries

Auf Trustebene:

- Mindestertragssteuer (SteG 65 I i.V.m. SteG 62 I)
- Ertragssteuer im Umfang der im Inland erzielten Erträge (SteG 44 II i.V.m. SteG 44 III)

3 Ausschüttungen an die Beneficiaries

Ausschüttungen unterliegen der Erwerbssteuer (SteG 14 II k)

Stellvertretende Vermögensbesteuerung auf Trustebene möglich (SteG 9 III) → Erwerbssteuerpflicht entfällt

Abbildung 3: Besteuerung des Irrevocable Discretionary Trusts gem. liechtensteinischem SteG (eigene Darstellung).

¹⁹³ MARXER & PARTNER RECHTSANWÄLTE, N 16.13 f.

¹⁹⁴ HOSP, N 20.

¹⁹⁵ Art. 9 Abs. 3 SteG; ROTH, 3.

¹⁹⁶ MARXER & PARTNER RECHTSANWÄLTE, N 16.12; BuA 2010/48, 75.

¹⁹⁷ Art. 65 Abs. 1 i.V.m. Art. 62 Abs. 1 SteG.

¹⁹⁸ HOSP/LANGER, § 2 N 416.

¹⁹⁹ HOSP, N 31; MARXER & PARTNER RECHTSANWÄLTE, N 16.13.

²⁰⁰ Art. 14 Abs. 2 lit. k SteG; BuA 2010/48, 75.

²⁰¹ Art. 9 Abs. 3 Satz 2 SteG; ROTH, 13; Merkblatt Steuerverwaltung FL, Ziff. III/1.3.

3.4.4 Fazit

Das liechtensteinische Trustbesteuerungsmodell zeichnet sich durch eine vergleichsweise einfache und vor allem steuerlich attraktive Konzipierung aus. Settlor und Beneficiaries trifft mit der Widmungssteuer im Gründungszeitpunkt resp. der Erwerbssteuer im Ausschüttungsmoment eine relativ geringe Steuerlast,²⁰² welche überdies mit der Option auf stellvertretende Besteuerung auf Trustebene umgangen werden kann.

Im Zuge der Totalrevision des SteG von 2010 nahm der FL-Gesetzgeber eine Reihe verschiedener Änderungen im Besteuerungsregime vermögensverwaltender Strukturen vor, um internationalen steuerpolitischen Entwicklungen angemessen Rechnung zu tragen. Angesichts der zunehmenden Mobilität von Personen und Kapital sowie der Tendenz zur Reduktion bestehender Steuerlasten betraf ein wesentlicher Kernpunkt der Gesetzesvorlage die möglichst undifferenzierte steuerliche Behandlung von in- bzw. ausländischen Personen.²⁰³ In der Folge wurden die «besonderen Gesellschaftssteuern» abgeschafft, welche ausschliesslich auf Stiftungen und Trusts anfielen, deren Begründer ihren steuerlichen Wohnsitz im Ausland hatten.²⁰⁴

Die stringente Gleichbehandlung von in- und ausländischem Settlor erforderte als weitere Massnahme einen Paradigmenwechsel in der Vermögensbesteuerung der eingebrachten Assets. Anknüpfungspunkt sollte nicht mehr der Wohnsitz des Begründers sein, sondern vielmehr die Frage, ob durch die Einlage der Vermögenswerte – mangels zurechenbaren Steuersubjekts – eine Entsteuerung derselben stattfindet. Da der Wegfall der Vermögenssteuer auf eingelegte inländische Vermögenswerte zu «nicht systemgerechten Steuerausfällen» geführt hätte, schuf der liechtensteinische Gesetzgeber als Korrektiv das Instrument der Widmungssteuer, mit der die Trustassets im Errichtungszeitpunkt einmalig und kompensatorisch erfasst werden.²⁰⁵

Inwiefern der liechtensteinische Ansatz vor dem Leistungsfähigkeitsprinzip standhält, soll an dieser Stelle nicht vorweggenommen werden. Neben der rechtsneutralen Behandlung in- und ausländischer Settlor sticht insbesondere die (Teil-)Anerkennung der Steuersubjektivität des Irrevocable Discretionary Trusts als wesentliches Merkmal des FL-Besteuerungsmodell heraus.

²⁰² Während sich die Widmungssteuer auf 3.5% des gesamten vermögenssteuerlichen Werts der Einlage zzgl. Gemeindeguschlag beläuft (Art. 13 Abs. 1 SteG), liegt der Erwerbssteuersatz der obersten Tarifstufe bei derzeit 8% (exkl. Gemeindeguschlag, Art. 19 Abs. 1 lit. a SteG).

²⁰³ BuA 2010/48, 12.

²⁰⁴ BuA, 2010/48, 74; LANGER, 172.

²⁰⁵ BuA 2010/48, 36.

4 Vergleich und rechtliche Würdigung

4.1 Vorgehen

Nachdem die Prinzipien der steuerrechtlichen Behandlung von Irrevocable Discretionary Trusts in der Schweiz und in Liechtenstein erläutert wurden, gilt es in einem nächsten Schritt, beide Systeme miteinander zu vergleichen und die wesentlichsten Unterschiede zu eruieren. Kern der Analyse bildet neben diesem Rechtsvergleich die Fragestellung, wie die zentralen Eckpfeiler des liechtensteinischen Modells im Lichte des Leistungsfähigkeitsprinzips gem. Art. 127 Abs. 2 BV zu würdigen sind.

4.2 Zentrale Unterschiede in der Besteuerung von Irrevocable Discretionary Trusts zwischen der Schweiz und dem Fürstentum Liechtenstein

4.2.1 Errichtung

Ein fundamentaler Unterschied findet sich zunächst in der steuerrechtlichen Behandlung des Gründungsaktes bzw. der Übertragung von Vermögen auf den Trust durch den Settlor. In der Schweiz wird auf die zugewendeten Werte – je nach Kanton – eine Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer erhoben. Mit dem Trust als Schenkungsempfänger gelangt i.d.R. der Maximalsatz für Nichtverwandte zur Anwendung, wobei die Tarifbemessung den Kantonen überlassen ist. Hat der Settlor seinen Wohnsitz im Ausland, ist die Schenkungssteuer nur dann geschuldet, wenn in der Schweiz gelegene Grundstücke auf den Trust übertragen werden.²⁰⁶

Anders dagegen im Fürstentum: Nachdem Erbschafts- und Schenkungssteuer infolge der letzten Totalrevision des Steuergesetzes abgeschafft wurden, erhebt der liechtensteinische Staat stattdessen eine einmalige Widmungssteuer in Höhe von 3.5% zzgl. Gemeindezuschlag auf die zugewendeten Vermögenswerte.²⁰⁷ Neben der Widmungssteuer fällt auch eine Gründungsabgabe auf das statutarische Kapital des Trusts an.²⁰⁸ Ob die Widmungssteuer geschuldet ist, bestimmt sich nur mittelbar anhand der steuerlichen Ansässigkeit des Begründers: Entscheidend ist vielmehr, ob das zugewendete Vermögen vor der Übertragung im FL der Vermögenssteuerpflicht unterlag.²⁰⁹

²⁰⁶ Vgl. vorne, Abs. 3.2.4.2.

²⁰⁷ Art. 13 SteG.

²⁰⁸ Art. 66 Abs. 3 SteG.

²⁰⁹ Vgl. vorne, Abs. 3.4.2.1.

4.2.2 Laufende Besteuerung

4.2.2.1 Steuersubjekt

Die markantesten Unterschiede zwischen dem liechtensteinischen und dem schweizerischen System finden sich im Bereich der laufenden Besteuerung. Da die Schweiz den Trust mangels Rechtsfähigkeit nicht als eigenständiges Steuersubjekt anerkennt, ist eine Veranlagung des Trusts selbst *de lege lata* ausgeschlossen.²¹⁰ Trusts mit Bezug zur Schweiz werden für Steuerzwecke mithin transparent behandelt, d.h. die Besteuerung der Vermögenswerte und Einkünfte erfolgt bei den wirtschaftlich berechtigten Personen.²¹¹ Im Falle des Irrevocable Discretionary Trusts handelt es sich hierbei regelmässig um den Settlor, sofern er in der Schweiz steuerlich ansässig ist.²¹²

Obwohl auch das liechtensteinische Privatrecht dem Trust keine Rechtspersönlichkeit gewährt, kann der Irrevocable Discretionary Trust im FL subjektiv steuerpflichtig werden.²¹³ Die liechtensteinische Praxis unterscheidet im Rahmen der laufenden Besteuerung grundsätzlich zwischen der Ebene Trust und der Ebene Settlor/Beneficiaries. Je nach Ausgestaltung des Trustverhältnisses werden also sowohl die Vermögenswidmung selbst als auch die am Vermögen berechtigten Personen steuerlich belangt. Bei Revocable und Irrevocable Fixed Interest Trusts findet eine Erhebung auf beiden Ebenen statt, da Vermögen und Erträge des Trusts entweder dem Settlor oder den Beneficiaries zugeordnet werden können.²¹⁴ Aufgrund seiner Struktur ist eine solche Zurechnung beim Irrevocable Discretionary Trust gerade nicht möglich. Daher unterbleibt eine Besteuerung auf der Ebene Settlor/Beneficiaries, und es wird einzig die Mindestertragssteuer gem. Art. 62 SteG auf Trustebene erhoben. Die Vermögenswidmung wird in diesen Fällen nicht veranlagt. Erzielt der Trust jedoch Erträge gem. Art. 44 Abs. 3 SteG im liechtensteinischen Inland, erlangt er die beschränkte Steuerpflicht im FL und entrichtet zusätzlich zur Mindestertragssteuer auch die gewöhnliche Ertragssteuer nach Art. 44 SteG.²¹⁵

Während also die Steuersubjektivität des Trusts gem. KS 20 durchwegs verneint wird, implementiert die liechtensteinische Praxis eine differenzierte Strategie in der Erhebung, und unterstellt den Trust in bestimmten Konstellationen der beschränkten Steuerpflicht. Ausgeschlossen ist hingegen, dass der Trust die unbeschränkte Steuerpflicht im FL erlangt.²¹⁶

²¹⁰ ESTV, KS 20, Ziff. 4.1.

²¹¹ ESTV, KS 20, Ziff. 5.1; Vgl. vorne, Abs. 3.2.1.

²¹² ESTV, KS 20, Ziff. 5.1.1.2.

²¹³ HOSP, 36; HOSP/LANGER, § 2 N 416; Vgl. vorne, Abs. 3.4.3.

²¹⁴ Vgl. vorne, Abs. 3.4.2.2.

²¹⁵ Allerdings nur im Umfang der im FL erzielten Erträge; Vgl. vorne, Abs. 3.4.3; HOSP/LANGER, § 2 N 416.

²¹⁶ HOSP/LANGER, § 2 N 367.

4.2.2.2 Steuerfolgen

Zur Eruierung der Steuerfolgen im Einzelfall stellt das KS 20 auf den Ort des Settlor-Wohnsitzes ab. Beim ausländischen resp. beim pauschal besteuerten inländischen Settlor wird die unwiderrufliche Entreichung ohne korrespondierende Bereicherung aufseiten der Beneficiaries anerkannt, d.h. die Steuerbehörden akzeptieren die temporäre Defiskalisation der eingebrachten Vermögenswerte bis zum Ausschüttungszeitpunkt. Für Settlor und Beneficiaries resultieren damit keine laufenden Steuerfolgen.²¹⁷ Anders dagegen, wenn es sich beim Begründer um einen (nicht pauschal besteuerten) Inländer handelt: Diesfalls werden Trustvermögen und -erträge weiterhin bei ihm erfasst, und es gelten die auf den Revocable Trust anwendbaren Besteuerungsgrundsätze.²¹⁸

Das liechtensteinische Steuerrecht unterscheidet demgegenüber nicht zwischen in- bzw. ausländischem Settlor. Unabhängig vom Wohnort des Begründers sieht das SteG bei Irrevocable Discretionary Trusts keine laufenden Steuerfolgen auf der Ebene Settlor/Beneficiaries vor; m.a.W. duldet Liechtenstein die vorübergehende Nichtbesteuerung des Trustvermögens – anders als die Schweiz – auch beim inländischen Begründer.²¹⁹ Als «Korrektiv» erhebt der liechtensteinische Staat im Errichtungszeitpunkt eine Widmungssteuer (3.5% zzgl. Gemeindezuschlag) auf inländische Vermögenswerte.²²⁰ Erträge des Trustvermögens werden mit einer pauschalen Mindestertragssteuer erfasst,²²¹ wobei der Trust zusätzlich die Ertragssteuer nach Art. 44 SteG entrichtet, wenn er inländische Erträge nach Art. 44 Abs. 3 SteG erzielt.²²²

In der Schweiz ist für die Ermittlung der laufenden Steuerfolgen folglich die Ansässigkeit des Settlors massgebend. Indessen knüpft das liechtensteinische Steuerrecht an den Umstand an, ob der jeweilige Trust im FL Erträge generiert. Somit können auch ausländische Trusts im FL der beschränkten Steuerpflicht unterliegen – vorausgesetzt, sie erwirtschaften im liechtensteinischen Inland Erträge nach Art. 44 Abs. 3 SteG.²²³

4.2.3 Ausschüttungen

Begünstigte eines Irrevocable Discretionary Trusts mit Wohnsitz in der Schweiz entrichten auf erhaltene Ausschüttungen die Einkommenssteuer, wobei eine Befreiung möglich ist. Gelingt der Nachweis, dass die erhaltene Leistung im Errichtungszeitpunkt bereits als Schenkung resp.

²¹⁷ ESTV, KS 20, Ziff. 5.2.3; Vgl. vorne, Abs. 3.2.4.2.

²¹⁸ ESTV, KS 20, Ziff. 5.1.1.2.; Vgl. vorne, Abs. 3.2.2.

²¹⁹ Vgl. vorne, Abs. 3.4.3.

²²⁰ Art. 13 Abs. 1 SteG; Vgl. vorne, Abs. 3.4.2.1.

²²¹ Art. 65 Abs. 1 i.V.m. Art. 62 Abs. 1 SteG.

²²² Art. 44 Abs. 2 SteG.

²²³ Art. 65 Abs. 2 SteG; BuA 2010/48, 159; HOSP, N 24.

Erbschaft steuerlich erfasst wurde, rechtfertigt sich keine nochmalige Besteuerung im Moment der Ausrichtung.²²⁴

Im FL ist ebenfalls gem. Art. 14 Abs. 2 lit. k SteG die Erwerbssteuer auf Zuwendungen aus dem Trustvermögen geschuldet. Den im FL ansässigen Begünstigten steht es jedoch frei, die stellvertretende Vermögensbesteuerung auf Trustebene zu beantragen und die Erwerbsbesteuerung somit zu vermeiden.²²⁵ Weil die Vermögenssteuer laufend auf das gesamte Trustvermögen erhoben wird, entfallen im Gegenzug die Erwerbssteuern im Moment der Ausschüttung wie auch die Widmungssteuer im Errichtungszeitpunkt. Steuersubjekt bleibt jedoch der Begünstigte – der Trust führt die Steuer nur stellvertretend für diesen ab.²²⁶

4.2.4 Fazit

Tabelle 1 präsentiert eine Übersicht der in Kapitel 3 beschriebenen Besteuerungsgrundsätze. Die Gegenüberstellung des liechtensteinischen und des schweizerischen Modells offenbart zahlreiche Differenzen auf sämtlichen Ebenen der Besteuerung. Diese sind zunächst auf die naturgemässe Verschiedenheit beider Steuersysteme zurückzuführen: So kennt das FL im Gegensatz zur Schweiz keine Erbschafts- und Schenkungssteuer, dafür jedoch das Konzept der Widmungssteuer sowie die Option der stellvertretenden Vermögensbesteuerung auf Trustebene. Zudem trägt das liechtensteinische SteG dem Prinzip der einmaligen Besteuerung des Markteinkommens Rechnung, indem es Vermögen und Einkommen kombiniert erfasst.²²⁷

Die grundlegendsten Unterschiede zwischen beiden Regime sind im Bereich der laufenden Besteuerung anzutreffen, sowohl hinsichtlich der Frage des Steuersubjekts als auch der jeweiligen Steuerfolgen. Das KS 20 versagt dem Irrevocable Discretionary Trust die Steuersubjektivität und verortet die Steuerpflicht gem. dem Grundsatz der Transparenz prinzipiell beim Settlor. Somit ist die Veranlagung des Irrevocable Discretionary Trusts selbst ausgeschlossen, und die Frage nach der beschränkten bzw. unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz stellt sich von vornherein nicht. Die konkreten Steuerfolgen der Trustgründung bestimmen sich anhand des Wohnorts des Begründers.²²⁸ Im Gegensatz dazu besteuert das FL den Irrevocable Discretionary Trust als selbständige Vermögensverwaltungsstruktur. Für den Settlor wie auch für die Beneficiaries resultieren generell keine steuerlichen Konsequenzen auf laufender Basis – unabhängig von ihrer Ansässigkeit.²²⁹

²²⁴ ESTV, KS 20, Ziff. 5.2.3; Vgl. vorne, Abs. 3.2.4.2.

²²⁵ Art. 9 Abs. 3 SteG.

²²⁶ Vgl. vorne, Abs. 3.4.3.

²²⁷ Vgl. vorne, Abs. 3.4.2.

²²⁸ ESTV, KS 20, Ziff. 4.1.

²²⁹ Vgl. vorne, Abs. 3.4.3.

Einzig auf der Ausschüttungsebene ist beiden Systemen gemeinsam, dass erhaltene Zuwendungen der Einkommens- resp. der Erwerbssteuer unterliegen.²³⁰ Dabei gewährt das liechtensteinische SteG den Begünstigten die Möglichkeit, für die Vermögensbesteuerung auf Trustebene zu optieren und somit die Erwerbsbesteuerung im Moment der Ausschüttung zu vermeiden.²³¹ In der Schweiz steht den Begünstigten eine Befreiungsmöglichkeit offen, welche eine Mehrfachbelastung der erhaltenen Zuwendungen verhindert.²³²

²³⁰ ESTV, KS 20, Ziff. 5.2.3; Art. 14 Abs. 2 lit. k SteG.

²³¹ Art. 9 Abs. 3 SteG.

²³² Vgl. vorne, Abs. 3.2.4.2.

Vergleich und rechtliche Würdigung

Tabelle 1: Überblick Besteuerung des Irrevocable Discretionary Trusts in der Schweiz (gem. KS 20 & bundesrätlichem Vorentwurf) und im Fürstentum Liechtenstein.

	Schweiz – gem. KS 20 Ziff. 5.2.3.	Schweiz – gem. Vorentwurf	Fürstentum Liechtenstein
Errichtung	Sofern Settlor-Wohnsitz in der Schweiz → ggf. kantonale Schenkungs- oder Erbschaftssteuer	Sofern Settlor-Wohnsitz in der Schweiz → ggf. kantonale Schenkungs- oder Erbschaftssteuer ²³³	Gründungsabgabe (Art. 66 Abs. 3 SteG) Einmalige Widmungssteuer (Art. 13 SteG), falls die eingebrachten Vermögenswerte im FL vermögenssteuerpflichtig sind
Laufende Besteuerung	<p><u>Wenn Settlor-Wohnsitz in CH:</u> Besteuerung beim Settlor (Vgl. ESTV, KS 20, Ziff. 5.1.1.2)</p> <p><u>Wenn Settlor-Wohnsitz im Ausland:</u> Keine laufenden Steuerfolgen, da eine Zuweisung von Trustvermögen und -erträgen weder an den Settlor / die Beneficiaries, noch an den Trust / den Trustee möglich ist (ESTV, KS 20, Ziff. 4.1 & 4.2)</p>	<p>Der Trust wird als eigenständiges Steuersubjekt behandelt (Art. 10a Abs. 3 VE-DBG)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Unbeschränkte Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht auf Trustvermögen und -erträge, sofern mind. einer der Begünstigten aufgrund persönlicher Zugehörigkeit in der Schweiz ansässig ist - Falls der Trust gem. DBA im Ausland ansässig ist oder sich die Begünstigten nicht bestimmen lassen, werden Einkommen und Vermögen des Trusts subsidiär dem Settlor zugerechnet - Solidarische Haftung von Settlor und Beneficiaries mit Wohnsitz in der Schweiz, wenn der Trust im Ausland verwaltet wird (Art. 55 Abs. 5 VE-DBG) 	<p><u>Ebene Trust:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Mindestertragssteuer (CHF 1'800.00 p.a.), wenn Ort der Verwaltung im FL oder nach FL-Recht errichtet (Art. 65 Abs. 1 SteG i.V.m. Art. 62 Abs. 1 SteG) - sofern im FL Erträge nach Art. 44 Abs. 3 SteG erzielt werden → Ertragssteuer im Umfang der inländischen Erträge (Art. 44 Abs. 2 SteG) <p><u>Ebene Settlor / Begünstigte:</u> Keine Steuerfolgen</p>

²³³ Ber. Einführung des Trusts, 115

Ausschüttungen	Besteuerung erst beim effektiven Zufluss bzw. beim Erhalt des festen Rechtsanspruchs auf die Leistung (Vgl. ESTV, KS 20, Ziff. 5.1) Sofern der Nachweis misslingt, dass das eingebrachte Trustkapital bereits als Schenkung behandelt wurde (Art. 24 lit. a DBG) → Einkommenssteuer (Art. 16 Abs. 1 DBG)	Einkommenssteuer , sofern der Beneficiary in der Schweiz steuerlich ansässig ist (Art. 16 Abs. 1 DBG) Keine Befreiungsmöglichkeit mehr mittels Nachweises des eingebrachten Trustvermögens (Art. 24 lit. a Satz 2 VE-DBG) ²³⁴	Erwerbssteuer , sofern der Beneficiary im FL steuerlich ansässig ist (Art. 14 Abs. 2 lit. k SteG) Stellvertretende Vermögensbesteuerung auf Trustebene möglich (Art. 9 Abs. 3 SteG)
-----------------------	--	--	---

²³⁴ Ber. Einführung des Trusts, 116.

4.3 Würdigung des liechtensteinischen Besteuerungsregimes im Lichte des Leistungsfähigkeitsprinzips

4.3.1 Vorbemerkung

Grundlage und Schranke staatlichen Handelns ist das Recht.²³⁵ Das Legalitätsprinzip erfährt im Bereich des Abgaberechts eine zusätzliche Konkretisierung: Nach Art. 127 Abs. 1 BV ist die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung, in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln. Der Gesetzgeber ist dabei angehalten, die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten.²³⁶ Diese als Fundamentalprinzipien verstandenen Grundsätze dienen sowohl auf Bundes- als auch auf kantonaler Ebene als verfassungsmässige Leitmaximen der Steuergesetzgebung.²³⁷

Für die Beantwortung der Frage, inwiefern eine Anlehnung an das liechtensteinische Modell im Bereich der Besteuerung von Irrevocable Discretionary Trusts in der Schweiz denkbar wäre, bilden die in Art. 127 Abs. 2 BV verankerten Prinzipien eine zentrale Richtschnur. Die Verfassungskonformität wurde denn auch im Erläuternden Bericht zur Einführung des Trusts als prioritäres Kriterium im Rahmen der Kodifizierungsarbeiten erwähnt.²³⁸ Nachfolgend werden daher einige Kernelemente des liechtensteinischen Besteuerungssystems aus einer verfassungsrechtlichen Perspektive analysiert, um eine Aussage über deren Implementierfähigkeit treffen zu können. Ausgangspunkt der Beurteilung bildet dabei, als anerkannter Leitgrundsatz gerechter Steuerpolitik²³⁹, das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

²³⁵ Art. 5 Abs. 1 BV.

²³⁶ Allerdings nur, „soweit es die Art der Steuer zulässt“, vgl. Art. 127 Abs. 2 BV; HÖHN/WALDBURGER, § 4 N 54 ff.; SENN, 105 ff.

²³⁷ BGE 133 I 206 E. 6.2 S. 216; VALLENDER/WIEDERKEHR, in: SG-Komm, Art. 127 N 4.

²³⁸ Vgl. Ber. Einführung des Trusts, 84.

²³⁹ MATTEOTTI, ethische Leitlinie, 31; REICH, Steuerrecht, § 4 N 139; WALDBURGER, Sparbereinigung, 76. Kritisch KONRAD LITTMANN, Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip, in: Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus, Festschrift für Fritz Neumark zum 70. Geburtstag (Tübingen 1970), zitiert nach DIETER BIRK: Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Massstab der Steuernormen (Köln 1983), 23. Vgl. in der neueren Lehre HONGLER, N 24 ff.

4.3.2 Das Leistungsfähigkeitsprinzip gem. Art. 127 Abs. 2 BV

4.3.2.1 Kerngehalt

Der allgemeine Gleichheitssatz von Art. 8 BV, wonach gleich gelagerte Sachverhalte gleich, ungleich gelagerte Sachverhalte dagegen differenziert zu behandeln sind,²⁴⁰ wird im Bereich des Steuerrechts u.a. durch das in Art. 127 Abs. 2 BV enthaltene Leistungsfähigkeitsprinzip verwirklicht.²⁴¹ Es verlangt im Kern eine gleichmässige Belastung der Steuerpflichtigen im Verhältnis der ihnen zustehenden Mittel, d.h. jeder Bürger soll nach Massgabe der ihm zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgüter und seiner persönlichen Verhältnisse zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs beitragen.²⁴²

Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durchzieht als Fundamentalprinzip mit grundrechtlichem Charakter²⁴³ das gesamte Steuersystem, findet jedoch in der Einkommens- und Vermögensbesteuerung sein Hauptanwendungsgebiet.²⁴⁴ Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips erfordert zunächst, dass sämtliche von einer steuerpflichtigen Person erzielten Einkünfte für Steuerzwecke berücksichtigt werden (Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung).²⁴⁵ Die tatsächliche Belastungsfähigkeit einer Person bemisst sich sodann an jenem Einkommen, das ihr nach Abzug aller ursächlich mit der Einkommenserzielung verbundenen Aufwendungen zur Verfügung steht, wobei auch die jeweiligen persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen in die Bemessung einfließen.²⁴⁶ Es sollen mithin nur jene Einkünfte steuerlich erfasst werden, über die der Steuerpflichtige entsprechend seiner individuellen wirtschaftlichen Situation auch tatsächlich verfügen kann.²⁴⁷ Auf diese Weise dient das Leistungsfähigkeitsprinzip dem Schutz vor übermässiger Besteuerung und der Aufrechterhaltung des Leistungswillens.²⁴⁸

4.3.2.2 Durchbrechung und Relativierung

Obwohl das Leistungsfähigkeitsprinzip eines der tragenden Grundsätze gerechter Steuerpolitik darstellt, beansprucht es im verfassungsrechtlichen Normengefüge keine absolute Geltung. Im Gegenteil erlauben Lehre und Rechtsprechung punktuell bestimmte Durchbrechungen,

²⁴⁰ BGE 141 I 153 E. 5.1 m.w.H.; HÄFELIN et al., N 750.

²⁴¹ BGE 116 Ia 321 E. 3d; 128 I 155 E. 2.1; WALDBURGER, Sparbereinigung, 31.

²⁴² BGE 114 Ia 225 E. 2c; 122 I 101 E. 2aa; HÖHN/WALDBURGER, § 4 N 76;

²⁴³ WALDBURGER, Sparbereinigung, 32.

²⁴⁴ REICH, Steuerrecht, § 4 N 141 f.

²⁴⁵ HÖHN/WALDBURGER, § 14 N 16; LOCHER, in: Komm. DBG, Art. 16 N 5; REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, 11 f.

²⁴⁶ Art. 25 DBG & Art. 9 StHG; BLUMENSTEIN/LOCHER, 204 f.; MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 30 ff.; WALDBURGER, Sparbereinigung, 108 ff.

²⁴⁷ HÖHN/WALDBURGER, § 4 N 76; VALLENDER/WIEDERKEHR, in: SG-Komm, Art. 127 N 24.

²⁴⁸ REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, 35 f.

namentlich aus Praktikabilitätsgründen oder im Interesse standortpolitischer Massnahmen.²⁴⁹ Dem Steuergesetzgeber kommt damit innerhalb der Schranken von Art. 127 Abs. 2 BV ein weiter Gestaltungsspielraum zu.²⁵⁰ So erachtet das Bundesgericht gewisse Schematisierungen und Pauschalierungen im Abgaberecht als «unausweichlich» und somit zulässig.²⁵¹ Ein Steuergesetz, das eine grosse Vielzahl von Fällen im Detail zu regeln versucht, dürfte im Ergebnis an der praktischen Umsetzung scheitern und seinen eigentlichen Zweck verfehlen. Ziel muss es daher sein, das Steuerrecht möglichst einfach und erhebungswirtschaftlich zu gestalten.²⁵²

Eine weitere Relativierung erfährt das Leitungsfähigkeitsprinzip im Rahmen der Verfolgung ausserfiskalischer Zielsetzungen. Dem kantonalen wie auch dem Bundesgesetzgeber ist es unbenommen, den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit aus standortpolitischen Gründen zu durchbrechen.²⁵³ Das Bundesgericht wendet hierbei allerdings einen tendenziell strengeren Beurteilungsmassstab an, und verlangt hinsichtlich des Eingriffsinteresses regelmässig eine ausdrückliche (verfassungs-)rechtliche Grundlage.²⁵⁴

4.3.3 Beurteilung einzelner Aspekte des liechtensteinischen Modells

4.3.3.1 Besteuerung des Irrevocable Discretionary Trusts als selbständige Struktur

Die Besteuerung des Irrevocable Discretionary Trusts als juristische Person ist in der Schweiz gem. KS 20 ausgeschlossen. Trustverhältnisse erfahren somit i.d.R. eine transparente steuerliche Behandlung.²⁵⁵ Indessen sieht die liechtensteinische Gesetzgebung die Möglichkeit vor, den Trust aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit der beschränkten Steuerpflicht im FL zu unterstellen. Voraussetzung hierfür ist das Erzielen von Erträgen nach Art. 44 Abs. 3 SteG im liechtensteinischen Inland (etwa Miet- und Pächterträge aus im Inland gelegenen Grundstücken).²⁵⁶ Im Interesse einer Gleichbehandlung mit dem Institut der (Familien-)Stiftung entrichten unwiderrufliche Ermessenstrusts ausserdem die Mindestertragssteuer gem. Art. 62 SteG.²⁵⁷

Die Würdigung des Irrevocable Discretionary Trusts als eigenes Steuersubjekt findet auch in der Schweizer Lehre Zuspruch.²⁵⁸ Aufgrund ihrer funktionalen Vergleichbarkeit drängt sich insbesondere eine steuerlich kohärente Behandlung mit der Familienstiftung mit offenem

²⁴⁹ SENN, 186 ff.; WALDBURGER, Steuergerechtigkeit, 662.

²⁵⁰ BGE 110 Ia 7 E. 2.b.; VALLENDER/WIEDERKEHR, in: SG-Komm, Art. 127 N 4.

²⁵¹ BGE 126 I 76 E. 2a; BGE 128 I 240 E. 2.3; MATTEOTTI/AEBI, 112.

²⁵² MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 49; REICH, Steuerrecht, § 4 N 145.

²⁵³ WALDBURGER, Steuergerechtigkeit, 662; SENN, 188 ff. m.w.H.

²⁵⁴ Vgl. BGE 133 I 206 E. 11.2; MATTEOTTI/AEBI, 114 f.; OESCH/OESCH, 412 ff.

²⁵⁵ Vgl. vorne, Abs. 3.2.1.

²⁵⁶ Vgl. vorne, Abs. 3.4.3.

²⁵⁷ BuA 2010/48, 159; LANGER, 186.

²⁵⁸ BETSCHAT, Trustbesteuerung, 162 f.; LANDOLF/GRAF, 18; OPEL, Postulat, 284; PETER, 172; a.M. DANON, Trusts express privés, 269; NIEDERER, 1502.

Begünstigtenkreis auf:²⁵⁹ In beiden Fällen wird Vermögen unwiderruflich einer oder mehreren Drittperson(en) anvertraut, welche dieses nach freiem Ermessen zugunsten eines Begünstigtenkreises verwalten.²⁶⁰ Das auf die Familienstiftung anwendbare Steuerregime gestaltet sich schweizweit jedoch uneinheitlich.²⁶¹ Fehlende Regelungen auf Gesetzesstufe gehen einher mit Unstimmigkeiten in der steuerrechtlichen Behandlung: Während bei unwiderruflich errichteten Familienstiftungen mit Ermessensbegünstigten gewöhnlich eine Zurechnung an die Stiftung selbst erfolgt, wird der Irrevocable Discretionary Trust gem. KS 20 nach wie vor transparent behandelt.²⁶²

Aus Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten rechtfertigt sich die eigenständige steuerliche Würdigung des Irrevocable Discretionary Trusts folglich aus zwei zentralen Gründen: Mit der Besteuerung auf Trustebene würde die Steuerpflicht zum einen bei jener Entität angesiedelt, welche auch tatsächlich aus den Trustassets resp. -erträgen «bereichert» ist; zum anderen gewährleistet dieser Ansatz die verfassungsmässig gebotene Gleichbehandlung von wirtschaftlich gleichgelagerten Sachverhalten.²⁶³

Umstritten ist allerdings, inwiefern die geltende Rechtslage eine solche Möglichkeit bereits hergibt. Den Kantonen stünde es frei, ein vom KS 20 abweichendes Steuerregime zu implementieren und den Trust als solchen zu besteuern.²⁶⁴ BETSCHART erblickt in der Systematik der Gesetzesbestimmungen über die steuerbaren Einkünfte und Vermögenswerte sowie dem zugrundeliegenden Prinzip der Gesamtreineinkommensbesteuerung²⁶⁵ einen klaren Hinweis auf die Notwendigkeit der eigenständigen Veranlagung des Trusts. Die fehlende Rechtspersönlichkeit stelle hierfür kein zwingendes Hindernis dar; schliesslich werde an verschiedenen Stellen der Steuergesetzgebung auch Entitäten ohne juristische Persönlichkeit die Subjektivität zugestanden.²⁶⁶

Dieser Argumentationslinie lässt sich entgegenhalten, dass die Würdigung rechtlicher Einheiten als eigenständige Steuersubjekte historisch betrachtet stets an das Kriterium der zivilrechtlichen Persönlichkeit geknüpft wurde.²⁶⁷ Abweichungen von dieser Doktrin erfuhren jeweils

²⁵⁹ BERNER, N 259; LANDOLF/GRAF, 11; OPEL, Postulat, 281 ff.

²⁶⁰ BETSCHART, Trustbesteuerung, 163.

²⁶¹ Insbesondere die steuerliche Behandlung von Stiftungsleistungen an die Destinatäre unterscheidet sich kantonal teilweise recht stark, vgl. OPEL, Familienstiftungen, 147 ff.

²⁶² OPEL, Postulat, 281 f.

²⁶³ Vgl. vorne, Abs. 4.3.2.1; OPEL, Postulat, 281 f.

²⁶⁴ Vgl. vorne, Abs. 3.1. Der Kanton Zürich kennt bereits eine solche Besteuerungspraxis, s. BETSCHART, Trustbesteuerung, 163 ff.

²⁶⁵ Vgl. vorne, Abs. 4.3.2.1.

²⁶⁶ BETSCHART, Trustbesteuerung, 163; Vgl. etwa Art. 11 oder Art. 49 Abs. 2 DBG.

²⁶⁷ BGE 59 I 272; CRETTI, N 161; LOCHER, in: Komm. DBG, Art. 49, N 4; OPEL, Postulat, 269.

eine ausdrückliche gesetzliche Regelung, so etwa in Art. 11 (ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit) oder Art. 49 Abs. 2 DBG (kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz). Die bloss implizite steuerliche Anerkennung des unwiderruflichen Ermessenstrusts als juristische Person resp. die Gleichbehandlung mit dem Institut der Familienstiftung bräche daher mit dem Legalitätsprinzip.²⁶⁸

Akzeptiert man die Steuerrechtssubjektivität des Trusts, ergeben sich hieraus weitere Konfliktfelder. Den Irrevocable Discretionary Trust der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland zu unterwerfen wäre nicht bloss eine administrative Zumutung, sondern ginge auch mit einem massiven standortpolitischen Attraktivitätsverlust einher.²⁶⁹ Angesichts der primär ausländischen Klientel von Trust-Dienstleistungen dürfte dieser Nachteil besonders schwer wiegen.²⁷⁰ Aus diesem Grund wäre es angezeigt, den Kreis der Anknüpfungspunkte für die Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz möglichst eng zu ziehen.²⁷¹

4.3.3.2 Gleichbehandlung von in- und ausländischem Settlor

Das liechtensteinische Steuerrecht kennt im Bereich des Irrevocable Discretionary Trusts keine laufenden Steuerfolgen auf der Ebene des Settlors bzw. der Beneficiaries, und zwar unabhängig von deren Ansässigkeit.²⁷² Diese Praxis trägt dem Umstand Rechnung, dass weder Settlor noch Beneficiaries nach der Trusterrichtung über das gewidmete Vermögen verfügen können – ersterer infolge der unwiderruflichen Entäusserung, letztere aufgrund der Unbestimmtheit ihrer Ansprüche.²⁷³ Die laufende Besteuerung des eingebrachten, im Inland steuerpflichtigen Vermögens wird mit der Widmungssteuer im Errichtungszeitpunkt abgegolten.²⁷⁴ Somit unterliegen die Vermögenswerte des Trusts erst dann wieder der ordentlichen Besteuerung, nachdem sie an die Begünstigten ausgerichtet wurden.²⁷⁵

Im Gegensatz dazu nimmt das KS 20 eine rechtliche Unterscheidung zwischen Settlor mit in- bzw. ausländischem Wohnsitz vor. Wie bereits erläutert, liegt die Ursache hierfür in der (steuerpolitischen) Absicht begründet, Verschiebungen von inländischen Vermögenswerten in die «terra nullius» und somit den Verlust von Steuersubstrat zu verhindern.²⁷⁶ Würde nämlich die

²⁶⁸ Art. 127 Abs. 1 BV; DANON, Trusts express privés, 268 f.

²⁶⁹ GRISEL, 246; Vgl. auch die Kritik an der Stiftungslösung des Bundesrats in Ber. Vernehmlassungsergebnisse, 42.

²⁷⁰ MORGER/LIESCH/OPEL, 17.

²⁷¹ Massgebliche Voraussetzung wäre bspw., dass «die die Verwaltung und Verwendung des Trustvermögens bestimmenden Tätigkeiten» in der Schweiz ausgeübt werden (OPEL, Postulat, 285); Vgl. auch CRETTE, N 315; LINDOLF/GRAF, 21 f.

²⁷² Vgl. vorne, Abs. 3.4.2.2.

²⁷³ Vgl. vorne, Abs. 3.2.4.

²⁷⁴ BuA 2010/48, 81 f.; Vgl. vorne, Abs. 3.4.2.1.

²⁷⁵ Vgl. vorne, Abs. 3.4.3.

²⁷⁶ BÖCKLI, 64 f.; OPEL/OESTERHELT, Vorentwurf, 273.

gültige Entreichung auch aufseiten des inländischen Settlors akzeptiert, ergäbe sich hieraus eine Art Schlupfloch, in dem eigentlich steuerbares Vermögen mangels Zurechnungsmöglichkeit dem Fiskus dauerhaft entzogen wäre. Ein solches Instrument stünde im Widerspruch zum Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, welcher verlangt, dass sämtliche Einkünfte resp. Vermögenswerte einer Person prinzipiell steuerbar sind.²⁷⁷ Der vom KS 20 gewählte Lösungsansatz ist aus Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten jedoch nicht weniger problematisch.²⁷⁸ Er kollidiert mit dem Fundamentalprinzip, dass sich die Steuerpflicht nicht auf Vermögenswerte erstrecken darf, über die der Einzelne keinerlei Verfügungsgewalt inne hat.²⁷⁹

De lege lata wird darum erwogen, das Trustvermögen auch beim diskretionären Binnentrust für den Zeitraum zwischen der Einlage und dem Ausschüttungsmoment unversteuert zu lassen, um eine rechtsungleiche Behandlung von in- und ausländischem Settlor zu vermeiden.²⁸⁰ FISCHER/DORI verweisen in diesem Zusammenhang auf die im geltenden Recht vorgesehene Möglichkeit des Steueraufschubs²⁸¹, etwa im Bereich der Grundstückgewinnsteuer²⁸² oder der suspensiv bedingten Erbschaft.²⁸³ Die temporäre Nichtbesteuerung der eingebrachten Assets sei hinzunehmen – schliesslich liege der Sinn und Zweck des Irrevocable Discretionary Trusts ja gerade darin, eine Struktur zu schaffen, in dem Vermögen für einen bestimmten Zeitraum jedweder wirtschaftlichen Berechtigung entzogen wird.²⁸⁴ Indessen ist nicht von der Hand zu weisen, dass eine solche Ausgestaltung mit einer gewissen Missbrauchsanfälligkeit einherginge.²⁸⁵ Objektiv betrachtet verbleibt das Trustvermögen denn auch regelmässig im Eigentum des Settlors resp. seiner Familie.²⁸⁶ Es wäre zwar folgerichtig, die Nichtbesteuerung bis zum Zeitpunkt der Ausschüttung zu dulden, aus dem Blickwinkel des Leistungsfähigkeitsprinzips ist dieses Ergebnis jedoch stossend.

De lege ferenda gilt es mithin die Problematik zu bewältigen, eine verfassungskonforme und gleichzeitig steuerlich attraktive Lösung zu finden, welche die Defiskalisation inländischen Vermögens mittels diskretionären Trusts verhindert. Liechtenstein begegnet dieser Problematik u.a. mit der Erhebung einer Widmungssteuer im Einlagezeitpunkt. Da die Vermögens-

²⁷⁷ BETSCHAT, Trustbesteuerung, 162 f.; HÖHN/WALDBURGER, § 15, N 20; Vgl. vorne, Abs. 4.3.2.1.

²⁷⁸ Vgl. vorne, Abs. 3.2.5.

²⁷⁹ Vgl. vorne, Abs. 4.3.2.1.

²⁸⁰ AMONN, 507 f.; OPEL/OESTERHELT, Vorentwurf, 273.

²⁸¹ FISCHER/DORI, 551 f.

²⁸² Art. 12 Abs. 3 StHG.

²⁸³ Vgl. etwa § 7 lit. d ESchG ZH und Art. 10 Abs. 2 ESchG BE.

²⁸⁴ BÖCKLI, 55 f.; FISCHER/DORI, 551 f.

²⁸⁵ Vgl. vorne, Abs. 2.4.

²⁸⁶ Ber. Einführung des Trusts, 42.

besteuerung in den Bereich der kantonalen Steuererhebungskompetenz fällt,²⁸⁷ wären diese mit Blick auf ihr Steuerfindungsrecht grundsätzlich ermächtigt, eine solche «Einlagesteuer» gesetzlich einzuführen.²⁸⁸ Die Beurteilung, inwiefern eine Widmungssteuer dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz genügt, gestaltet sich allerdings schwierig. Die Prinzipien von Art. 127 Abs. 2 BV sind unbestreitbar auch im Bereich der Vermögensbesteuerung einschlägig.²⁸⁹ Fraglich ist jedoch, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip ein Gradmesser für die Gerechtigkeit einer Vermögenssteuer darstellen kann, resp. ob der reine Vermögensbesitz einer Person überhaupt als Ausdruck ihrer Leistungsfähigkeit zu verstehen ist.²⁹⁰

Die Würdigung des Irrevocable Discretionary Trusts als eigenes Steuersubjekt böte auch in dieser Hinsicht einen möglichen Ausweg: Ausgehend von der steuerrechtlichen Behandlung des Trusts als juristische Person wären die gewidmeten Vermögenswerte nämlich der Gewinn- und Kapitalsteuer unterworfen,²⁹¹ und zwar unabhängig von der Ansässigkeit des Settlors. Ein derartiges Besteuerungskonzept sollte indes mit Rücksicht auf die spezifischen zivilrechtlichen Eigenschaften des Trusts erarbeitet werden, um unverhältnismässige Belastungen der eingebrachten Assets zu vermeiden.

4.3.3.3 Mindestertragssteuer

Erträge eines Irrevocable Discretionary Trusts erfasst der liechtensteinische Fiskus mit der Mindestertragssteuer nach Art. 62 SteG. Sie wird auf der Ebene des Trusts erhoben und beträgt pauschal CHF 1'800, ungeachtet der Höhe der tatsächlich erzielten Einkünfte.²⁹² Ein allfälliges schweizerisches Pendant bestünde somit in einer pauschal festgesetzten Steuer auf die Erträge des Trustvermögens.

Eine gerechte Steuerordnung setzt grundsätzlich voraus, dass sämtliche Steuersubjekte im Verhältnis der ihnen zur Verfügung stehenden Mittel belangt werden.²⁹³ Pauschalansätze widersprechen insofern diesem Prinzip, als ein im Voraus definierter Betrag erhoben wird, welcher in keinem direkten Zusammenhang zur individuellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen steht. Lehre und Rechtsprechung erlauben jedoch gewisse Abstriche vom Erfordernis des Leistungsfähigkeitsbezugs, insbesondere aus praktischen Überlegungen. Um eine Überlastung des Vollzugsapparats zu verhindern, führt an steuerrechtlichen Schematisierungen und

²⁸⁷ TEUSCHER/LOBSIGER, Komm. StHG, vor Art. 13–14a StHG N 5.

²⁸⁸ REICH, Steuerrecht, § 4 N 8; REICH/BEUSCH, in: Komm. StHG, vor Art. 1/2 N 6.

²⁸⁹ TEUSCHER/LOBSIGER, in: Komm. StHG, vor Art. 13–14a StHG N 3c; SENN, 169 f. m.w.H.

²⁹⁰ Dafür SENN, 170; BIRK, 34 f. jeweils m.w.H.; dagegen BEHNISCH/OPEL, 379; RICHNER, 163 ff.

²⁹¹ Art. 49 Abs. 1 lit. b DBG & Art. 20 Abs. 1 StHG.

²⁹² Vgl. vorne, Abs. 3.4.3.

²⁹³ Vgl. vorne, Abs. 4.3.2.1.

Pauschalierungen oftmals kein anderer Weg vorbei.²⁹⁴ Der Gesetzgeber bleibt dabei jedoch an die verfassungsmässigen Besteuerungsprinzipien gebunden: Die mit der Vereinfachung des Steuerrechts einhergehenden Privilegierungen resp. Benachteiligungen bestimmter Steuerpflichtiger dürfen in keinem Missverhältnis zur effektiven Entlastung der Verwaltungsbehörden stehen.²⁹⁵

Die pauschale Besteuerung der Trusterträge erscheint vom Standpunkt der Erhebungswirtschaftlichkeit durchaus begrüssenswert. Ein proportionaler Steuertarif könnte zudem in jenen Fällen zu einer unverhältnismässigen steuerlichen Belastung führen, in denen der Trust ausschliesslich Nachlasszwecken dient und keine regelmässig wiederkehrenden Einkünfte erzielt. Mit der Mindestertragsbesteuerung liesse sich folglich eine Art Kompromiss herstellen zwischen der Notwendigkeit, die Steuerpflicht beim Trust selbst anzusiedeln, sowie dem Umstand, dass dem Trust aufgrund seiner Rechtsnatur als eigentliches Dreiparteienverhältnis prinzipiell keine juristische Persönlichkeit zukommt.²⁹⁶ Auf der anderen Seite würden aus der pauschalen Ertragsbesteuerung ebenso verzerrte Ergebnisse resultieren, wenn mit der Trusterrichtung denn unternehmerische Absichten verfolgt werden.²⁹⁷ Fraglich ist ausserdem, ob ein solcher Ansatz aus Praktikabilitätsgründen gerechtfertigt wäre, zumal die Schweiz eine vergleichsweise geringe Trustdichte aufweist.²⁹⁸

Das Bundesgericht erwog anlässlich der Beurteilung einer Minimalsteuer für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften im Kanton Luzern, dass der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einer Mindestbesteuerung von juristischen Personen grundsätzlich nicht entgegenstehe. Art. 127 Abs. 2 BV sei nur im Zusammenhang mit der Festsetzung der *Steuerhöhe* zu beachten, wobei im konkreten Sachverhalt aufgrund der bescheidenen Betragshöhe kein Verstoß zu beanstanden war.²⁹⁹ Dieser Rechtsprechungslinie folgend wäre die Mindestertragsbesteuerung des Irrevocable Discretionary Trusts nicht von vornherein verfassungsrechtlich ausgeschlossen; entscheidend ist vielmehr, dass im Rahmen der Steuerbemessung das Leistungsfähigkeitsprinzip gewahrt wird.

²⁹⁴ Vgl. vorne, Abs. 4.3.2.2.

²⁹⁵ BGE 126 I 76 E. 2a; 128 I 240 E. 2.3; SENN, 186 ff.

²⁹⁶ Vgl. vorne, Abs. 2.2.

²⁹⁷ Bspw. durch die Gründung von Business Trusts, s. ARTER/PETRI, 514 ff.; MORGER/LIESCH/OPEL, 84.

²⁹⁸ MORGER/LIESCH/OPEL, 17.

²⁹⁹ BGer 2C_114/2017 (14.02.2018) E. 6; s. auch HONGLER, N 14.

5 Diskussion

5.1 Gesamtfazit und Stellungnahme

Insgesamt lässt sich festhalten, dass die liechtensteinische Herangehensweise an die Besteuerung des Irrevocable Discretionary Trusts in einigen Bereichen durchaus kompatibel mit dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz erscheint, wenn nicht sogar zu dessen Verwirklichung beiträgt. Allen voran sei die Anerkennung des unwiderruflichen Ermessenstrusts als eigenes Steuersubjekt genannt: Diese gewährleistet einerseits die Entrichtung durch den Trust als eigentlich «Bereicherten», andererseits erübrigt sich dadurch die verfassungsrechtlich bedenkliche Zurechnung von Trustvermögen und -einkünften an den inländischen Settlor. Gleichzeitig liessen sich auf diese Weise Vermögensverschiebungen in die «terra nullius» vermeiden, zumal der Trust selbst gewinn- resp. kapitalsteuerpflichtig würde.

Mit OPEL ist dafürzuhalten, den Irrevocable Discretionary Trust einer steuerrechtlichen *Sonderbehandlung* zu unterstellen, welche zwar die Besteuerung des Trusts als juristische Person vorsieht, dabei jedoch die Eigenheiten dieses Instituts angemessen würdigt.³⁰⁰ Dies entspräche – zumindest im Grundsatz – auch dem von Liechtenstein gewählten System, welches eine weitgehend (aber eben nicht vollständig) kohärente steuerliche Behandlung von Trust und Stiftung implementiert.³⁰¹ Anstatt den Trust in ein schon bestehendes gesetzliches Korsett zu zwängen, sollte ein Lösungsansatz erarbeitet werden, welcher den Besonderheiten dieses über Jahrhunderte geformten angelsächsischen Rechtsgebildes gerecht wird. Zivilrechtlich verpflichtete sich die Schweiz mit der Ratifikation des HTÜ, den Trust als Institut sui generis anzuerkennen, ihn also nicht bloss als Äquivalent eines Instituts zu erfassen, das in der heimischen Rechtsordnung bereits existiert.³⁰² Diese Tatsache sollte auch in steuerrechtlicher Hinsicht Beachtung finden.³⁰³

Im Unterschied zum Gesetzesvorschlag des Bundesrats wäre es aus standortpolitischen Überlegungen sinnvoll, die unbeschränkte Steuerpflicht des Irrevocable Discretionary Trusts in der Schweiz nur in jenen Fällen zu bejahen, in denen der Trust auch tatsächlich vom Inland aus verwaltet wird.³⁰⁴ Eine weitere Massnahme zur Attraktivitätssteigerung bestünde darin, den Einlage- und Ausschüttungsakt aus steuerlicher Sicht schonender zu gestalten, namentlich

³⁰⁰ OPEL, Postulat, 284; gl.M. BERNER, N 259.

³⁰¹ Der Trust kann etwa – im Gegensatz zur Stiftung – nicht unbeschränkt steuerpflichtig werden im FL, und ist dementsprechend nicht ertragssteuerpflichtig nach Art. 44 Abs. 1 SteG. S. hierzu HOSP/LANGER, § 2 N 180 f.

³⁰² JAKOB/PICHT, 856.

³⁰³ Sinngemäss auch AMONN, 494 f.; NABHOLZ, 73.

³⁰⁴ Vgl. vorne, Abs. 4.3.3.1. Vgl. BETSCHART, Trustbesteuerung, 163, welcher darauf hinweist, dass die unbeschränkte Steuerpflicht des Trusts im Kanton Zürich bereits heute sehr zurückhaltend angenommen wird.

indem Substanz ausschüttungen zeitlich vorgezogen (dafür aber bloss einmalig) mit der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer belastet werden.³⁰⁵

Andere Modalitäten der liechtensteinischen Trustbesteuerung bedürfen einer differenzierteren Betrachtung. Die Erhebung einer kompensatorischen Widmungssteuer im Einlagezeitpunkt sowie die Mindestbesteuerung der Trusterträge überzeugen vor allem dadurch, dass sie sowohl eine Vereinfachung in der Steuererhebung als auch die rechtsgleiche Behandlung von in- bzw. ausländischem Settlor ermöglichen. Indem sie die Komplexität der Trustbesteuerung reduzieren, tragen sie indirekt zu einer gerechteren Steuerordnung bei.³⁰⁶ Der Leistungsfähigkeitsgrundsatz eignet sich hier nur beschränkt als Gerechtigkeitsmassstab: Zum einen, da der Anwendungsbereich dieses Prinzips hinsichtlich der Vermögensbesteuerung umstritten ist; zum anderen, weil das Bundesgericht bloss im Rahmen der Bemessung der Mindeststeuerhöhe Raum für Leistungsfähigkeitsüberlegungen gegeben sieht.³⁰⁷

Nach der hier vertretenen Meinung dürfte es – angesichts der unzähligen Verwendungszwecke des Irrevocable Discretionary Trusts – äusserst schwierig sein, mit pauschalen Ansätzen ein durchwegs gerechtes Besteuerungsergebnis zu erzielen. Je nach tatsächlicher Ausgestaltung des Trusts wäre eine von vornherein festgelegte Steuer mit einer unverhältnismässig hohen bzw. tiefen fiskalischen Belastung verbunden, welche sich steuersystematisch nur schwer rechtfertigen liesse. In Bezug auf die Widmungssteuer ergibt sich ferner die Problematik, dass der effektive Zeitraum bis zur Ausrichtung der eingebrachten Assets jeweils ungewiss ist – in der Folge wären die Vermögenswerte evtl. einer übermässigen resp. zu geringen Besteuerung im Einlagezeitpunkt ausgesetzt. Den erhebungswirtschaftlichen Vorteilen dieser Veranlagungsstrategien stehen folglich wesentliche steuerpolitische Risiken gegenüber.

Aus Gründen der Rechtssicherheit wie auch der Transparenz gegenüber der Öffentlichkeit sollte schliesslich eine Legiferierung der auf den Irrevocable Discretionary Trust anwendbaren Besteuerungsgrundsätze ins Auge gefasst werden.³⁰⁸ Gestützt auf das geltende Recht lässt sich die Steuersubjektivität des Trusts nicht bzw. nur im Rahmen einer (sehr) weitgehenden Auslegung des Gesetzes herleiten. Die aus Leistungsfähigkeitsüberlegungen gebotene Gleichbehandlung von in- und ausländischem Settlor wäre *de lege lata* folglich nur zu bewerkstelligen, indem man auch beim inländischen Settlor die Entsteuerung des eingebrachten Vermögens

³⁰⁵ OPEL, Postulat, 274 ff. Ausführlichere Darstellung in OPEL, Familienstiftungen, 185 f. Gl.M. BERNER, N 261. Ablehnend dagegen BETSCHART, Familienstiftungen, 673. Das KS 20 erlaubt notabene bereits die steuerfreie Ausschüttung von eingelegter Substanz (vorbehaltlich eines entsprechenden Nachweises durch den Begünstigten) - allerdings nur beim ausländischen Settlor (s. ESTV, KS 20, Ziff. 5.2.3).

³⁰⁶ Vgl. vorne, Abs. 4.3.2.2.

³⁰⁷ Vgl. vorne, Abs. 4.3.3.2 und 4.3.3.3.

³⁰⁸ a.M. FISCHER/PETER, 18.

akzeptiert.³⁰⁹ Dieses Ergebnis ist m.E. jedoch klar abzulehnen, da ein solches Instrument jeglichem Verständnis einer gerechten Steuerordnung diametral zuwiderliefe.

5.2 Ausblick

Mit der Abschreibung des bundesrätlichen Vorentwurfs wird das Projekt «Schweizer Trust» wohl für absehbare Zeit auf Eis gelegt sein. Eine gesamtschweizerische Lösung ist daher – zumindest in naher Zukunft – nicht in Sicht. Es läge mithin an den Kantonen, innerhalb ihres Kompetenzbereiches gesetzgeberisch tätig zu werden und rechtliche Klarheit zu schaffen. Da dem Trust hierzulande als Instrument der Vermögens- und Nachfolgeplanung eine eher geringe Bedeutung beigemessen wird, dürften die meisten Kantone hierin jedoch keinen dringenden Handlungsbedarf erblicken. Gefordert sind daher in erster Linie die kantonalen Steuerverwaltungen, ihre Praxis möglichst verfassungskonform zu gestalten, ggf. auch in Abweichung des KS 20.³¹⁰

Diese Arbeit untersuchte anlässlich des (mittlerweile verworfenen) Gesetzesprojekts zur Einführung des Trusts in der Schweiz, wie der Irrevocable Discretionary Trust gegenwärtig in der nationalen Steuerpraxis erfasst wird, und welche Schwierigkeiten sich hieraus ergeben. Hierfür wurde ein Rechtsvergleich mit der liechtensteinischen Steuergesetzgebung durchgeführt, um anschliessend einige Aspekte dieses Systems als mögliche Handlungsalternativen zu evaluieren. Im Rahmen einer weiterführenden Analyse wäre es interessant, den Blick auf die Gesetzgebung weiterer bekannter Truststandorte zu richten; als Beispiele wären etwa Neuseeland oder die USA zu nennen, welche die Steuerpflicht beim Trustee verorten.³¹¹

Zudem dürfte mit der Motion Burkart zur Stärkung der Schweizer Familienstiftung³¹² die Frage nach einer (bundes-)gesetzlichen Lösung im Bereich der Stiftungsbesteuerung aufkommen. Der Bundesrat sieht in dieser Hinsicht ähnliche Problemstellungen wie im Kontext der steuerlichen Behandlung des Irrevocable Discretionary Trusts gegeben.³¹³ Sollte ein Gesetzesvorschlag bzgl. der auf Familienstiftungen anwendbaren Steuergrundsätze erarbeitet und verabschiedet werden, könnte dieser auch eine gewisse Ausstrahlungswirkung auf die kantonale Praxis zur Trustbesteuerung zeitigen.

³⁰⁹ OPEL, Postulat, 282 f.

³¹⁰ So auch AMONN, 496; BERNER, N 258.

³¹¹ Diese Lösung wird insbesondere in der Westschweiz favorisiert; s. DANON, Trusts express privés, 283 ff., GRISEL, 246; ablehnend dagegen BÖCKLI, 56.

³¹² Mo. Burkart.

³¹³ Ber. Abschreibung der Motion 18.3383, 6.

6 Schlusswort

Der Irrevocable Discretionary Trust ist nicht nur aus zivilrechtlicher Perspektive schwer greifbar, sondern wirft auch in steuerrechtlicher Hinsicht zahlreiche Fragen auf. Schwierigkeiten bereiten insbesondere Konstellationen mit einem Steuerinländer als Settlor: Das Steuerregime des KS 20 verhindert zwar die politisch unerwünschte Defiskalisation von inländischem Vermögen; es tut dies allerdings auf Kosten des verfassungsrechtlich verankerten Leistungsfähigkeitsprinzips. Bestrebungen zur Aufnahme des Trusts in das nationale Privatrecht nahm der Gesetzgeber daher als Anlass, den Irrevocable Discretionary Trust in Übereinstimmung mit Art. 127 Abs. 2 BV steuerrechtlich zu erfassen. Der entsprechende Vorentwurf des Bundesrats wurde im Rahmen der Vernehmlassung indes fast einstimmig als inakzeptabel verworfen. Hauptkritikpunkte bildeten der stark substanzverzehrende Charakter der vorgesehenen Besteuerungsmodalitäten sowie der (zu) extensive Katalog möglicher Anknüpfungskriterien für die Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz.

Vor diesem Hintergrund wurde ein Vergleich mit der liechtensteinischen Besteuerungspraxis im Bereich des Irrevocable Discretionary Trusts gezogen, um anschliessend zu untersuchen, inwiefern sich einzelne Ansätze des FL-Systems *de lege ferenda* auch in der Schweiz implementieren liessen. Als Beurteilungsmaßstab diente der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – mithin jenes Steuergerechtigkeitsprinzip, dessen Verwirklichung eine der grössten Hürden im Rahmen der Trustbesteuerung darstellt.

Hauptunterschied zwischen beiden Systemen besteht in der Tatsache, dass Liechtenstein den Irrevocable Discretionary Trust nicht von vornherein steuerlich transparent behandelt, sondern ihm ein gewisses Mass an Steuersubjektivität zuspricht. Die Besteuerung des Trusts nach liechtensteinischem SteG deckt sich in weiten Teilen mit jener der wesensverwandten Stiftung, berücksichtigt dabei jedoch die zivilrechtlichen Besonderheiten des angelsächsischen Rechtsinstituts. Namentlich unterliegen Trusts als Vermögenswidmungen ohne Persönlichkeit nie der unbeschränkten Steuerpflicht im FL, und werden somit nicht ertragssteuerpflichtig auf ihre weltweiten Einkünfte.

Wie die Analyse einzelner Aspekte des liechtensteinischen Systems aufzeigt, kann eine rechtliche Sonderbehandlung des Irrevocable Discretionary Trusts als juristische Person durchaus zur Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes beitragen. Die Besteuerung auf Trustsebene böte insbesondere den gewichtigen Vorteil, dass die verfassungsrechtlich bedenkliche Unterscheidung zwischen in- und ausländischem Settlor nach geltender Praxis unterbleiben

könnte. Zudem würde mit der Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht des Trusts die Defiskalisation des eingebrachten Vermögens verhindert.

Nach Ansicht der Autorin sollte auch in der Schweiz eine differenzierte Praxis in der Besteuerung des Irrevocable Discretionary Trusts anvisiert werden, um diesem speziellen Instrument in angemessener Weise beizukommen. Die explizite gesetzliche Normierung der auf den Trust anwendbaren Besteuerungsgrundsätze ist dabei als Lösungsansatz vorzuziehen, um verfassungsrechtlich unhaltbare Szenarien zu verhindern. Eine Intervention des Gesetzgebers ist in naher Zukunft jedoch nicht absehbar. Abhilfe schaffen könnten die Bestrebungen zur Liberalisierung des Stiftungsrechts, welche Gelegenheit dafür bieten, im Bereich der Nachfolgeplanung sowohl zivil- als auch steuerrechtlich Klarheit zu schaffen.

Eigenständigkeitserklärung

Ich erkläre hiermit,

- dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig, ohne fremde Hilfe und ohne Verwendung anderer als der angegebenen Hilfsmittel verfasst habe;
- dass ich sämtliche verwendeten Quellen erwähnt und gemäss gängigen wissenschaftlichen Zitierregeln korrekt zitiert habe;
- dass ich sämtliche immateriellen Rechte an von mir allfällig verwendeten Materialien wie Bilder oder Grafiken erworben habe oder dass diese Materialien von mir selbst erstellt wurden;
- dass das Thema, die Arbeit oder Teile davon nicht bereits Gegenstand eines Leistungsnachweises einer anderen Veranstaltung oder Courses waren, sofern dies nicht ausdrücklich mit dem Referenten /der Referentin im Voraus vereinbart wurde und in der Arbeit ausgewiesen wird;
- dass ich ohne schriftliche Zustimmung der Universität keine Kopien dieser Arbeit an Dritte aushändigen oder veröffentlichen werde, wenn ein direkter Bezug zur Universität St. Gallen oder ihren Dozierenden hergestellt werden kann;
- dass ich mir bewusst bin, dass meine Arbeit elektronisch auf Plagiate überprüft werden kann und ich hiermit der Universität St. Gallen laut Prüfungsordnung das Urheberrecht soweit einräume, wie es für die Verwaltungshandlungen notwendig ist;
- dass ich mir bewusst bin, dass die Universität einen Verstoß gegen diese Eigenständigkeitserklärung sowie insbesondere die Inanspruchnahme eines Ghostwriter-Service verfolgt und dass daraus disziplinarische wie auch strafrechtliche Folgen resultieren können, welche zum Ausschluss von der Universität resp. zur Titelaberken- nung führen können.

20. November 2023

.....

Mit Einreichung der schriftlichen Arbeit stimme ich mit konkludentem Handeln zu, die Eigenständigkeitserklärung abzugeben, diese gelesen sowie verstanden zu haben und, dass sie der Wahrheit entspricht.