

Die liechtensteinische Stiftung und der Trust im Schweizer Steuerrecht

Dr. iur. Natalie Peter



*Dr. iur. Natalie Peter,
Rechtsanwältin, LL.M.
Tappolet & Partner, Zürich*

Inhalt

1	Einleitung	3.2	Zivilrechtliche Aspekte
2	Die liechtensteinische Stiftung	3.2.1	Anerkennung in der Schweiz
2.1	Im Allgemeinen	3.2.2	Qualifikation unter dem IPRG
2.2	Die Familienstiftung im Besonderen	3.2.3	Anwendbares Recht
2.2.1	Kontrollierte Familienstiftung	3.3	Steuerrechtliche Aspekte
2.2.2	Nicht kontrollierte Familienstiftung	3.3.1	Anerkennung in der Schweiz
2.3	Zivilrechtliche Aspekte	3.3.2	Zuordnung gemäss DBG und StHG
2.3.1	Gesetzliche Grundlage	3.3.2.1	Trustvermögen als Zweckvermögen
2.3.2	Zivilrechtliche Anerkennung in der Schweiz	3.3.2.2	Abgrenzung zum Treuhandverhältnis
2.3.2.1	Grundsatz	3.3.2.3	Abgrenzung zur Stiftung
2.3.2.2	Familienunterhaltsstiftungen	3.3.3	Revocable Trust
2.4	Steuerrechtliche Aspekte	3.3.4	Irrevocable Fixed Interest Trust
2.4.1	Steuerrechtliche Anerkennung in der Schweiz	3.3.5	Irrevocable Discretionary Trust
2.4.1.1	Grundsatz	3.4	Steuerfolgen
2.4.1.2	Steuerungsumgehung	3.4.1	Errichtung eines Trusts
2.4.2	Kontrollierte Stiftung	3.4.1.1	Revocable Trust
2.4.3	Nicht kontrollierte Stiftung	3.4.1.2	Irrevocable Fixed Interest Trust
2.5	Steuerfolgen	3.4.1.3	Irrevocable Discretionary Trust
2.5.1	Errichtung einer Stiftung	3.4.2	Ausschüttung an Beneficiaries
2.5.1.1	Kontrollierte Stiftung	3.4.2.1	Revocable Trust
2.5.1.2	Nicht kontrollierte Stiftung	3.4.2.2	Irrevocable Fixed Interest Trust
2.5.2	Ausschüttungen an Destinatäre	3.4.2.3	Irrevocable Discretionary Trust
2.5.2.1	Einkommen vs. Schenkung	4	Zusammenfassung
2.5.2.2	Schenkungs-wille		Literatur
2.5.2.3	Kontrollierte Stiftung		Rechtsquellen
2.5.2.4	Nicht kontrollierte Stiftung		
3	Der angelsächsische Trust		
3.1	Im Allgemeinen		
3.1.1	Beteiligte		
3.1.2	Arten von Trusts		
3.1.2.1	Revocable vs. Irrevocable Trust		
3.1.2.2	Fixed Interest vs. Discretionary Trust		

1 Einleitung

Angesichts vermehrter grenzüberschreitender wirtschaftlicher und rechtlicher Beziehungen sowie wegen ihrer flexiblen Gestaltungsmöglichkeiten werden liechtensteinische Stiftungen und angelsächsische Trusts immer häufiger in der privaten Vermögensverwaltung und Erbschaftsplanung eingesetzt. Die mit der Errichtung einer liechtensteinischen Stiftung oder eines angelsächsischen Trusts bezweckten Ziele können im Schweizer Recht über die Treuhand, die Schenkung, die Nacherbeneinsetzung oder die Familienstiftung erreicht werden. Jedoch eignet sich insbesondere die Schweizer Familienstiftung für die Nachfolgeplanung nur begrenzt, da sie nicht für die Bestreitung des Unterhalts von Familienangehörigen eingesetzt werden darf. Schweizer Stifter weichen deshalb nach Liechtenstein oder Offshoreplätzen wie Guernsey, den Bahamas oder Cayman Islands aus.

2 Die liechtensteinische Stiftung

2.1 Im Allgemeinen

Unter einer Stiftung ist ein für einen bestimmten Zweck¹ gewidmetes Vermögen zu verstehen, welches verselbständigt wird und damit eigene Rechtspersönlichkeit erlangt². Dieses zur juristischen Person erhobene Zweckvermögen scheidet aus dem Privatvermögen des Stifters aus und erlangt eigene Rechtspersönlichkeit. Ihre Handlungsfähigkeit erlangt die Stiftung nach Bestellung der in Gesetz und Stiftungsurkunde bezeichneten Organe³. Letztere haben primär die Aufgabe, den in der Stiftungsurkunde und im Statut zum Ausdruck gebrachten Willen des Stifters auszuführen. Erst in zweiter Linie haben sie eine willensbildende Funktion. Der Stifter hat die Möglichkeit, sich durch Aufnahme entsprechender Regelungen bestimmte organschaftliche Rechte vorzubehalten⁴. Insbesondere kann er sich einen Einfluss auf das Schicksal des Vermögens sichern, indem er sich in der Stiftungsurkunde das Recht vorbehält, die Stiftung jederzeit zu widerrufen. Mit dem Widerruf fällt die Stiftung dahin, und das Stiftungsvermögen geht an den Stifter zurück⁵. Die Bestellung der Begünstigten erfolgt entweder durch den Stifter selbst oder durch die dafür zuständigen Orga-

ne⁶. Inhalt sowie Umfang der Begünstigung werden in der Stiftungsurkunde, den Statuten oder einem Beistatut geregelt.

2.2 Die Familienstiftung im Besonderen

Im liechtensteinischen Recht steht die Familienstiftung im Vordergrund. Ihr Zweck ist in der Regel die Vornahme von Ausschüttungen und Gewährung von wirtschaftlichen Vorteilen an Angehörige einer bestimmten Familie zwecks Bestreitung der Kosten der Erziehung und Bildung oder der Ausstattung und Unterstützung. Familienunterhaltstiftungen und Familienfideikommisse sind, im Gegensatz zur Schweiz, erlaubt⁷. Stiftungen dürfen demnach Familienangehörigen den Genuss des Stiftungsvermögens oder die Erträge daraus zur schlichten Verbesserung ihres Lebensniveaus ohne Bedarfssituation verschaffen. Ähnlich den angelsächsischen Trusts bietet die liechtensteinische Stiftung dem Stifter eine Vielzahl von Strukturen und Organisationsmöglichkeiten, um seinen Wünschen gerecht zu werden.

2.2.1 Kontrollierte Familienstiftung

Die kontrollierte Familienstiftung wird in der Literatur auch als klassische Form der liechtensteinischen Familienstiftung bezeichnet⁸. Der Stifter erteilt einem Treuhänder den Auftrag, eine Stiftung gemäss seinen Weisungen zu errichten. Durch einen Mandatsvertrag bindet er den Stiftungsrat an seine Instruktionen und behält damit indirekt die Kontrolle über das Stiftungsvermögen. In einem Beistatut bezeichnet er sich als einzigen Begünstigten zu Lebzeiten mit einer Nachfolgeregelung bei seinem Ableben. Das Beistatut kann durch den Stifter abgeändert werden und wird nach seinem Ableben unwiderruflich.

Die kontrollierte Familienstiftung wird in Liechtenstein sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich transparent behandelt, d.h., das Stiftungsvermögen wird weiterhin dem Stifter zugerechnet⁹. Durch die Stiftungsstruktur entsteht eine quasi-erbrechtliche Regelung, sofern kein nichtiges Scheingeschäft vorliegt.

2.2.2 Nicht kontrollierte Familienstiftung

Im Gegensatz zur kontrollierten Familienstiftung behält sich der Stifter hier keine Kontrolle über das Stiftungsvermögen vor¹⁰. Die Entscheidungsbefugnis und

1 Gemäss Art. 552 PGR kann der bestimmte Zweck kirchlicher, gemeinnütziger, gemischter oder anderer Natur sein, sofern er nicht rein kommerzieller Art ist.

2 SANTO-PASSO, S. 48, 61 f.; MARXER/GOOP/KIEBER, S. 41.

3 MARXER/GOOP/KIEBER, S. 45.

4 MARXER/GOOP/KIEBER, S. 46.

5 KÜNZLE, S. 30; MARXER/GOOP/KIEBER, S. 48.

6 MARXER/GOOP/KIEBER, S. 47.

7 SANTO-PASSO, S. 48.

8 Vgl. SANTO-PASSO, S. 62, auch zum Folgenden.

9 SANTO-PASSO, S. 57 und 63.

10 SANTO-PASSO, S. 56 und 63, auch zum Folgenden.

Verwaltung liegen ausschliesslich beim Stiftungsrat. Der Stifter hat sich somit tatsächlich von seinen Vermögenswerten getrennt. Steuerrechtlich wird die nicht kontrollierte Familienstiftung als juristische Person mit eigener Rechtspersönlichkeit und damit als selbständiges Steuersubjekt anerkannt¹¹.

Als diskretionäre Stiftung oder Ermessensstiftung (vgl. den irrevocable discretionary trust) wird die nicht kontrollierte Familienstiftung bezeichnet, wenn der Stiftungsrat innerhalb des Stiftungszweckes in freiem Ermessen agiert¹². Die Begünstigten werden in der Form eines Begünstigtenkreises offen bezeichnet. Sie haben keine gesicherte Rechtsposition und keine klagbaren Rechtsansprüche gegenüber der Stiftung. Der Stiftungsrat handelt auf der Basis der Statuten und wird je nach dem von einem Protektor, dessen Rechte und Pflichten in einem separaten Beistatut bestimmt sind, unterstützt und überwacht¹³. Die Wünsche des Stifters werden in einer Absichtserklärung (*letter of wishes*) festgehalten, die, zur Vermeidung der weiteren Zurechnung des Stiftungsvermögens, nicht bindend ist. Solange der Stifter dem Stiftungsrat Richtlinien erteilt, wie dieser das Ermessen ausüben soll, besteht für die Anerkennung der diskretionären Familienstiftung keine Gefahr. Die Problematik des Scheingeschäftes entsteht, wenn der Stiftungsrat gehalten ist, Ausschüttungen gemäss dem *letter of wishes* zwingend durchzuführen¹⁴. In diesem Fall ist das Stiftungsvermögen analog der kontrollierten Familienstiftung immer noch dem Stifter zuzurechnen.

Ähnlich dem irrevocable fixed interest trust kann der Stifter eine feste Begünstigung und bestimmte Quoten vorsehen¹⁵. Der Stiftungsrat ist daran gebunden und handelt nicht mehr in freiem Ermessen. Die Begünstigten haben im Gegensatz zur diskretionären Stiftung eine gesicherte Rechtsposition und einen klagbaren Rechtsanspruch. Einen *letter of wishes* braucht es in der Regel nicht, da der Begünstigtenkreis fix bestimmt ist.

2.3 Zivilrechtliche Aspekte

2.3.1 Gesetzliche Grundlage

Die Stiftung ist im liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrecht in Art. 552–570 geregelt. Die Bestim-

mungen über das Treuunternehmen mit Persönlichkeit¹⁶ finden subsidiär Anwendung. Die liechtensteinische Stiftung orientiert sich stark am Schweizer ZGB¹⁷, weist aber durch ihre grössere Flexibilität markante Unterschiede auf. Besonders hervorzuheben ist, dass Art. 559 Abs. 4 PGR im Gegensatz zum Schweizer Recht den Widerruf zulässt.

2.3.2 Zivilrechtliche Anerkennung in der Schweiz

2.3.2.1 Grundsatz

Die Gültigkeit und damit die Anerkennung einer Stiftung beurteilen sich grundsätzlich nach dem Recht des Inkorporationsstaates, d.h. der Rechtsordnung des Staates, in dem sie errichtet wurde¹⁸. Ist der statutarische Sitz fiktiv, knüpft das Bundesgericht am wirklichen Sitz der Verwaltung an¹⁹.

Einer nach liechtensteinischem Recht gültig entstandenen Stiftung kann die Anerkennung in der Schweiz allenfalls versagt werden, wenn sie im Widerspruch zum schweizerischen *ordre public* steht (Art. 17 IPRG)²⁰ oder wenn sie gegen eine zwingend anwendbare Vorschrift der *lex fori* verstösst und damit nichtig ist (Art. 18 IPRG). Die Frage nach der zwingenden Anwendbarkeit von Schweizer Recht stellt sich insbesondere im Zusammenhang mit dem Verbot der Familienunterhaltstiftung (Art. 335 Abs. 1 ZGB).

2.3.2.2 Familienunterhaltstiftungen

Art. 335 ZGB hat keinen *ordre-public*-Charakter (Art. 17 IPRG)²¹. Ob dem Verbot der Familienunterhaltstiftung die Eigenschaft einer *loi d'application immédiate* nach Art. 18 IPRG zukommt, wird in der Literatur in Frage gestellt, nachdem die Gerichte Familienstiftungen mit wirtschaftlichem Zweck und Unterhaltscharakter schon seit Jahrzehnten zugelassen haben²². Darauf verweist insbesondere auch Vischer, der gleichzeitig feststellt, dass die hinter Art. 335 ZGB stehende *ratio* nicht Ausdruck eines fundamentalen Rechtsgrundsatzes sei²³. Wollte man am Verbot im Sinne einer unmittelbar anwendbaren Norm festhalten, wäre nach Vischer der Anwendungsbereich einzuschränken. Das Verbot wäre

11 SANTO-PASSO, S. 57.

12 SANTO-PASSO, S. 56 f. und 63.

13 SANTO-PASSO, S. 64.

14 HOOP, S. 70.

15 SANTO-PASSO, S. 51.

16 Art. 932a TrUG, §§ 1–170 PGR.

17 KÜNZLE, S. 15.

18 StRK I ZH 10.1.2000, in StE 2000 B 26.25 Nr. 1; KÜNZLE, S. 15.

19 BGE 108 II 398 = Pra 72 (1983) Nr. 61.

20 MAYER, S. 42, auch zum Folgenden.

21 KÜNZLE, S. 32.

22 VISCHER, N 28 zu Art. 154 IPRG; RIEMER, N 141 zu Art. 80 ZGB; vgl. RIEMER, N 104 zu Art. 80 ZGB mit Hinweisen auf die Rechtsprechung.

23 VISCHER, N 28 zu Art. 154 IPRG.

nur durchsetzbar, wenn die Destinatäre im Zeitpunkt der Stiftungserrichtung ihren Wohnsitz in der Schweiz haben. Die blosser Verwaltung einer Unterhaltungsstiftung in der Schweiz könne zu keiner Anwendbarkeit von Art. 335 ZGB oder zu einem Vorbehalt im Sinne von Art. 18 IPRG führen²⁴. Nachdem das Bundesgericht in einem neueren Entscheid²⁵ die Rechtspersönlichkeit einer Schweizer Unterhaltungsstiftung wiederum nicht beanstandet hat, wäre es stossend, eine ausländische Familienstiftung aufgrund von Art. 335 ZGB i. V. m. Art. 18 IPRG nicht anzuerkennen²⁶. Eine Unterhaltungsstiftung mit tatsächlichem Sitz in Liechtenstein ist folglich von der Schweiz zivilrechtlich als eigene Rechtspersönlichkeit anzuerkennen. Ein Durchgriff auf den Stifter würde sich nur noch bei Identität der wirtschaftlichen Interessen oder bei einer Häufung ungewöhnlicher Umstände und Verhaltensweisen, welche die Beachtung der rechtlichen Selbständigkeit als stossend erscheinen liessen (Art. 2 ZGB), rechtfertigen.

2.4 Steuerrechtliche Aspekte

2.4.1 Steuerrechtliche Anerkennung in der Schweiz

2.4.1.1 Grundsatz

Zivilrechtlich anerkannte juristische Personen werden in der Regel auch vom Steuergesetz als eigenständige Rechtspersönlichkeiten behandelt²⁷. Seit Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) am 1. Januar 1995 unterliegen Stiftungen als juristische Personen der Gewinnsteuer auf dem Reingewinn (Art. 49 Abs. 1 lit. b; Art. 57 DBG) zu einem reduzierten Satz (Art. 71 DBG).

2.4.1.2 Steuerumgehung

Ergibt die Beurteilung der zivilrechtlichen Ausgestaltung, dass die von den Parteien gewählte Konstruktion zivilrechtlich gültig ist, kann sich steuerrechtlich allenfalls das Problem einer Steuerumgehung stellen. Die Voraussetzungen einer Steuerumgehung sind insbesondere zu prüfen, wenn die Statuten dem Stifter oder den Begünstigten eine ungehinderte Einflussnahme auf das Stiftungsvermögen erlauben.

Eine Steuerumgehung ist anzunehmen, wenn nur um der Steuerersparnis willen ein ungewöhnliches Vorgehen gewählt wird²⁸, insbesondere:

- wenn eine vom Steuerpflichtigen gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich erscheint;
- wenn anzunehmen ist, dass er diese Wahl missbräuchlich getroffen hat, lediglich in der Absicht, Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären;
- wenn das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führt, vorausgesetzt es wird von den Steuerbehörden hingenommen.

2.4.2 Kontrollierte Stiftung

Behält sich der Stifter in der Stiftungsurkunde ein Widerrufsrecht vor (vgl. den revocable trust) oder hat er immer noch massgebenden Einfluss auf das Stiftungsvermögen, weil er sich weitgehende Weisungsrechte (z.B. die Änderung der Begünstigten) sicherte, erscheint diese Rechtsgestaltung in der Regel als sachwidrig oder absonderlich. Der Vermögensübergang auf die Stiftung hat diesfalls noch nicht stattgefunden. Die kontrollierte Stiftung hat keine Steuersubjektqualität. Spätestens mit dem Tod des Stifters fällt die Widerrufbarkeit weg und damit auch ein allfälliger Steuerumgehungstatbestand. Die Stiftung ist ab diesem Zeitpunkt als eigenständiges Steuersubjekt anzuerkennen.

2.4.3 Nicht kontrollierte Stiftung

Liegt es im freien Ermessen des Stiftungsrates, ob, wann und in welchem Umfang ein Destinatär begünstigt werden soll (vgl. den irrevocable discretionary trust), oder sind die Begünstigten sowie die Quoten bestimmt (vgl. den irrevocable fixed interest trust), kann eine Steuerumgehung i. d. R. ausgeschlossen werden. Die nicht kontrollierte Stiftung entspricht der Stiftung schweizerischer Prägung und ist schon deswegen nicht sachwidrig oder absonderlich. Eine Unterscheidung zwischen diskretionären Stiftungen und solchen mit fester Begünstigung kann somit unterbleiben. Die nicht kontrollierte Stiftung ist steuerrechtlich als eigenständiges Steuersubjekt anzuerkennen.

2.5 Steuerfolgen

2.5.1 Errichtung einer Stiftung

Bei der lebzeitigen Errichtung einer Stiftung handelt es sich nicht um eine zivilrechtliche Schenkung, sondern um ein unentgeltliches einseitiges Rechtsgeschäft²⁹.

24 MAYER, S. 48, auch zum Folgenden.

25 BGer. 4.3.2002, in StR 2002, S. 567 ff.

26 MAYER, S. 47; SUPINO, S. 202 f.; WACH, S. 210; VISCHER, N 28 zu Art. 154 IPRG; anderer Meinung VON PLANTA, N 18 zu Art. 154 IPRG.

27 RICHNER/FREI/KAUFMANN, N 18 zu § 54 ZH StG.

28 RICHNER/FREI/KAUFMANN, N 30 zu § 132 ZH StG.

29 RIEMER, N 20 f. zu Art. 80 ZGB; VOGT, N 30 zu Art. 239 ZGB.

Durch die Widmung von Vermögen wird ein neues Rechtssubjekt geschaffen. Im Gegensatz zu zweiseitigen Rechtsgeschäften reicht die Willensäußerung des Stifters, um die Rechtswirkung herbeizuführen. Steuerrechtlich ist die Stiftungserrichtung in den Steuergesetzen dennoch ausdrücklich als ein die Erbschafts- und Schenkungssteuer auslösender Tatbestand geregelt³⁰. Die Schenkungssteuer wird wegen fehlendem Verwandtenverhältnis auf jeden Fall zum Maximalsatz abgerechnet³¹. Ist die Errichtung einer Stiftung in einem Kanton nicht ausdrücklich der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterworfen, bleibt sie steuerfrei³². Handelt es sich bei der Errichtung um einen steuerbaren Tatbestand, unterliegen in aller Regel auch spätere unentgeltliche Vermögenszuwendungen an eine bereits bestehende Stiftung der Erbschafts- und Schenkungssteuer.

2.5.1.1 Kontrollierte Stiftung

Bei kontrollierten Stiftungen hat sich der Stifter die wirtschaftliche Kontrolle über das Stiftungsvermögen vorbehalten. Das Vermögen ist wirtschaftlich noch nicht auf die Stiftung übergegangen und damit weiterhin dem Stifter zuzurechnen. Der Stifter hat sich noch nicht endgültig entreichert, was Voraussetzung der Schenkungssteuerpflicht ist.

2.5.1.2 Nicht kontrollierte Stiftung

Bei der diskretionären und der Stiftung mit fester Begünstigung (vgl. den irrevocable discretionary und den irrevocable fixed interest trust) überträgt der Stifter das Stiftungsvermögen unwiderruflich und unentgeltlich auf die Stiftung. Er hat in der Regel weder einen wirtschaftlichen Nutzen noch eine selbständige Verfügungsgewalt. Die Übertragung des Vermögens auf die Stiftung wird steuerrechtlich als Schenkung behandelt, sofern dies in den kantonalen Steuergesetzen so vorgesehen ist.

2.5.2 Ausschüttungen an Destinatäre

2.5.2.1 Einkommen vs. Schenkung

Leistungen an Destinatäre werden je nachdem entweder mit der Einkommens- oder der Schenkungssteuer er-

fasst. Die Beweislast für das Vorliegen einer steuerrechtlich relevanten Schenkung obliegt dem Steuerpflichtigen³³. Fehlt eine der folgenden kumulativen Voraussetzungen, handelt es sich nicht um eine Schenkung, sondern um steuerbares Einkommen:

1. Zuwendung unter Lebenden;
2. Bereicherung aus dem Vermögen eines anderen;
3. Unentgeltlichkeit;
4. Schenkungswille des Schenkers.

Während die Voraussetzungen 1 und 2 relativ einfach zu beweisen sind, ist der Nachweis für die Voraussetzungen 3 und insbesondere 4 unter Umständen schwieriger.

2.5.2.2 Schenkungswille

Die Schenkung unterscheidet sich durch das Merkmal des Schenkungswillens (*animus donandi*) von anderen Zuwendungen, insbesondere von der grundlosen Bereicherung³⁴. Der Schenker hat den Willen, dem Beschenkten einen Vermögenswert ohne entsprechende Gegenleistung zu übergeben. Die Parteien sind sich über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung einig³⁵.

Das Zürcher Verwaltungsgericht stellt für das Vorliegen eines Schenkungswillens im Zusammenhang mit Ausschüttungen allgemein fest, dass eine Stiftung, welche nach den Statuten zu einer Ausschüttung verpflichtet sei, keinen Schenkungswillen haben könne, da sie aufgrund einer Rechtspflicht handle³⁶. Die Willensbildung zur Schenkung erfolgt bereits beim Stifter, während die Stiftung blosser Gehilfin beim Vollzug ist. Ein eigener Schenkungswille kann jedoch unter Umständen angenommen werden, wenn die Stiftung Zuwendungen ausrichtet, die nicht vom Stiftungszweck gedeckt sind. Nach Limburg³⁷ kann auch bei statutengemäsem Handeln ein stiftungseigener Schenkungswille vorliegen, insbesondere dort, wo dem Stiftungsrat ein weites Ermessen eingeräumt wird. Eine unentgeltliche Zuwendung kann unter Umständen vorliegen, wenn die Stiftungsorgane die Destinatäre oder die Höhe der Zuwendung selbst bestimmen können (vgl. den irrevocable discretionary trust). Die Destinatäre haben in einem solchen Fall keinen direkten Anspruch auf Leistungen, sondern allenfalls eine Anwartschaft auf eine Zuwendung³⁸.

30 Aus der Tatsache, dass die Errichtung einer Stiftung zivilrechtlich keine Schenkung ist, könnte gefolgert werden, dass es bei der Stiftungserrichtung an der für die Schenkungssteuer massgebenden Voraussetzung der Zuwendung fehlt; RICHNER/FREI, N 153 zu § 4 ZH ESchStG.

31 Im Kanton Zürich beträgt dieser 36%.

32 Bspw. im Kanton Schwyz, der keine Erbschafts- und Schenkungssteuer erhebt.

33 LIMBURG, S. 997, auch zum Folgenden.

34 RICHNER/FREI, N 66 zu § 4 ZH ESchStG; VOGT, N 1 zu Art. 239 OR.

35 VOGT, N 1 zu Art. 239 OR. Vom Schenkungswillen zu unterscheiden sind Zuwendungen in Erfüllung einer sittlichen Pflicht. Solche Zuwendungen sind durch die in der Rechtsgemeinschaft herrschenden Anschauungen objektiv geboten. Es besteht keine gesetzliche Verpflichtung zur Leistung, aber eine sittliche oder moralische Pflicht.

36 VGer. ZH 6.5.1997, in StE 1998 B 21.3 Nr. 3.

37 LIMBURG, S. 999.

38 SPRECHER/VON SALIS, Frage 106, S. 108; RICHNER/FREI, N 158 zu § 4 ZH ESchStG.

2.5.2.3 Kontrollierte Stiftung

Bei der Errichtung einer kontrollierten Stiftung ist das Vermögen weder zivil- noch steuerrechtlich auf die Stiftung übergegangen und muss deshalb konsequenterweise weiterhin dem Stifter zugerechnet werden. Bei einer Ausschüttung werden die Destinatäre immer noch aus dem Vermögen des Stifters bereichert. Die Zuwendung unterliegt deshalb der Schenkungs- und nicht der Einkommenssteuer. Beim Wegfall des Widerrufsrechtes ist die Zuwendung aus dem Vermögen des Stifters an die Stiftung vollendet und die Schenkungssteuer ist abzurechnen. Weitere Ausschüttungen an die Destinatäre unterliegen alsdann der Einkommenssteuer, es sei denn, dem Destinatär gelinge der Beweis, dass es sich um eine Schenkung seitens des Stifters gehandelt habe. Dies dürfte in der Praxis nicht immer einfach sein.

2.5.2.4 Nicht kontrollierte Stiftung

Im Gegensatz zur kontrollierten Stiftung ist die nicht kontrollierte Stiftung steuerrechtlich als eigenes Steuersubjekt anzuerkennen. Bei der Errichtung scheidet das Vermögen aus dem Einflussbereich des Stifters aus, und die Schenkungssteuer wird abgerechnet³⁹. Die Ausschüttungen an die Destinatäre unterliegen sodann grundsätzlich der Einkommenssteuer. Dem Destinatär obliegt es, den Gegenbeweis der Schenkung zu erbringen⁴⁰.

3 Der angelsächsische Trust

3.1 Im Allgemeinen

Der angelsächsische Trust ist ein Rechtsverhältnis, unter welchem ein oder mehrere trustees verpflichtet werden, ein ihnen zu diesem Zweck übertragenes Vermögen zu verwalten und daraus bestimmte Leistungen zu erbringen⁴¹. Der Trust beruht entweder auf privatem Willen und entsteht durch ausdrückliche schriftliche Bestellung (*express trust*) oder durch Rechtsgeschäft (*implied trust*). Willensunabhängige Trusts (*statutory trusts, resulting* und *constructive trusts*) entstehen von Rechts oder Gesetzes wegen⁴².

3.1.1 Beteiligte

Die an einem Trust beteiligten Personen haben je nach Trustform andere Rechte oder Befugnisse. Gewisse Grundrechte sind bei allen Trustformen die gleichen. Der settlor, eine beliebige handlungsfähige Person, überträgt das Vermögen auf den trustee, eine handlungsfähige natürliche oder juristische Person⁴³. Der trustee wird formeller Eigentümer (*legal owner*) des Treugutes⁴⁴. Der beneficiary ist materieller Eigentümer (*equitable owner*) und hat als solcher den Nutzen am Trustvermögen⁴⁵. Der beneficiary hat zwar keine Mitwirkungsrechte bei der Verwaltung, aber einen klagbaren Anspruch auf ordnungsmässige Geschäftsführung sowie ein umfassendes Einsichts- und Auskunftsrecht⁴⁶. Der settlor kann einen protector einsetzen, der Kontrollfunktionen gegenüber den trustees ausübt. Er stellt sicher, dass die trustees das Trustvermögen seinem Willen entsprechend verwalten und verwenden.

3.1.2 Arten von Trusts

3.1.2.1 Revocable vs. Irrevocable Trust

Behält sich der settlor die wirtschaftliche Kontrolle über das Trustvermögen vor, indem er sich ein Recht auf Widerruf ausbedingt, handelt es sich um einen revocable trust⁴⁷ (vgl. die kontrollierte Stiftung). Das Trustvermögen wird von den trustees zugunsten des settlors gehalten und verwaltet. Der Widerruf führt zur materiellrechtlichen Aufhebung des Rechtsverhältnisses zwischen dem trustee und den beneficiaries⁴⁸.

Bei einem irrevocable trust überträgt der settlor das Trustvermögen unwiderruflich auf den trustee oder die trustees. Er entäussert sich des Trustvermögens und hat damit keine Möglichkeit mehr, die Aufhebung des Trusts oder den Rückfall des Trustvermögens an sich selbst zu bewirken⁴⁹. Ein revocable trust wird spätestens mit dem Tod des settlors zum irrevocable trust, sofern er nicht in diesem Zeitpunkt liquidiert wird.

Beide Trustformen können entweder als fixed interest oder discretionary trust ausgestaltet sein.

39 Vgl. vorne, Abschn. 2.5.1.2 und 2.5.2.4.

40 Vgl. vorne, Abschn. 2.5.2.1.

41 MAYER, S. 69 ff.; WATERS, S. 119.

42 Vgl. CRETTI, S. 16 f.; MAYER, S. 71 f.

43 MAYER, S. 76 mit weiteren Literaturhinweisen.

44 SORROSAL, S. 46, auch zum Folgenden.

45 SUPINO, S. 120.

46 MAYER, S. 86 f., mit weiteren Literaturhinweisen.

47 Vgl. LANDOLF/GRAF, S. 6, auch zum Folgenden.

48 SORROSAL, S. 55 f.

49 SORROSAL, S. 56.

3.1.2.2 Fixed Interest vs. Discretionary Trust

Wird in der Trusturkunde genau geregelt, welchem beneficiary zu welchem Zeitpunkt wie viel ausgeschüttet werden soll, handelt es sich um einen fixed interest trust. Dem trustee bleibt bezüglich der Ausschüttungen kein Ermessensspielraum. Die beneficiaries haben gegenüber dem trustee einen bestimmten oder bestimmbaren, klagbaren Vermögensanspruch⁵⁰.

Im Gegensatz dazu liegt es beim discretionary trust im freien Ermessen des trustees, ob, wann und wie er Leistungen an bestimmte Personen innerhalb des beneficiary-Kreises erbringen will⁵¹. Der beneficiary hat keinen klagbaren Vermögensanspruch, sondern lediglich eine Anwartschaft⁵². In der Praxis hält der settlor seine Wünsche bezüglich der Ausschüttungen häufig in einem letter of wishes fest. Der trustee ist zwar nicht an diese Wünsche gebunden, befolgt sie aber in den meisten Fällen.

Wenn im Folgenden zwischen revocable, fixed interest und discretionary trust unterschieden wird, handelt es sich bei den beiden letzteren Formen jeweils um irrevocable trusts.

3.2 Zivilrechtliche Aspekte

3.2.1 Anerkennung in der Schweiz

Das Rechtsinstitut des Trusts ist dem Schweizer Zivilrecht fremd⁵³. Insbesondere kennt es keine Aufspaltung der Eigentumsrechte in equitable und beneficial rights, wie dies für den Trust charakteristisch ist. In dem in der Literatur häufig zitierten Harrison-Entscheid⁵⁴ qualifizierte das Bundesgericht einen bei einer Schweizer Bank errichteten Trust als gemischten schuldrechtlichen Vertrag⁵⁵, der Elemente des Auftrags (Art. 394 ff. OR), des Vertrags zugunsten Dritter (Art. 112 OR), der Schenkung (Art. 239 OR) sowie der Vereinbarung über eine fiduziarische Eigentumsübertragung⁵⁶ beinhaltet. Dieser Entscheid wurde heftig diskutiert und kritisiert⁵⁷. Es wurde unter anderem angeführt, ein Trust sei mit einer

schweizerischen Stiftung zu vergleichen und sei deshalb gesellschaftsrechtlich zu qualifizieren.

3.2.2 Qualifikation unter dem IPRG

Weil der Trust nach angelsächsischem Recht weder ein rechtsfähiges Gebilde noch vertraglicher Natur ist, bleibt eine Anpassung für kollisionsrechtliche Zwecke unumgänglich⁵⁸. Ein Trust kann entweder als quasi-rechtsfähiges Gebilde unter das Gesellschaftsstatut oder als quasi-vertragliches Gebilde unter das Vertragsstatut gestellt werden. Nach Schwander gibt es keine einheitliche Lösung, sodass für einzelne Arten von Trusts unterschiedlich angeknüpft werden kann⁵⁹. Überwiegend wird allerdings die Unterstellung unter das Gesellschaftsstatut vorgezogen⁶⁰, weil dies normalerweise zur Anerkennung des Trusts⁶¹ führt. Gegen die vertragliche Anknüpfung spricht, dass ein Trust in der Regel nicht auf einer zweiseitigen Willensübereinstimmung, sondern auf der einseitigen Willenserklärung des settlors beruht⁶².

Als Gesellschaften i.S.v. Art. 150 Abs. 1 IPRG gelten organisierte Personenzusammenschlüsse sowie organisierte Vermögenseinheiten. Gemäss bundesrätlicher Botschaft zum IPRG fallen u.a. auch Organisationen des ausländischen Rechts, wie gewisse Formen des Trusts, unter den Verweisungsbegriff «organisierte Vermögenseinheiten»⁶³. Die tatsächliche Zuteilung bleibt der Lehre und Rechtsprechung vorbehalten. Während sich die Lehre⁶⁴ nur in groben Zügen, nicht aber in Details einig ist, werden Trusts in neueren Entscheiden von Schweizer Gerichten als organisierte Vermögenseinheiten qualifiziert⁶⁵.

Irrevocable trusts sind, ungeachtet ob sie als fixed interest trust oder als discretionary trust ausgestaltet sind, normalerweise als organisierte Vermögenseinheiten zu qualifizieren und dem Gesellschaftsstatut zu unterstellen, es sei denn, der settlor sei der einzige beneficiary oder habe sich umfassende Weisungsrechte vorbehalten. Revocable trusts andererseits erfüllen die Voraussetzungen der organisierten Vermögenseinheit nicht und sind deshalb als Vertragsverhältnis zu behandeln⁶⁶.

50 CRETTI, S. 17 ff.; RYSER D./ALTORFER, S. 9, auch zum Folgenden; SORROSAL, S. 54.

51 CRETTI, S. 19 ff.; SORROSAL, S. 55.

52 MOOSMANN, S. 121.

53 RYSER D./ALTORFER, S. 3; SCHWANDER, S. 4.

54 BGE 96 II 79, gilt heute noch als Leading Case.

55 Für weitere Ausführungen vgl. SUPINO, S. 81; THÉVÉNOZ, S. 201 f.

56 STUDER, S. 4.

57 Vgl. dazu SCHWANDER, FN 8, S. 5.

58 BERTI, S. 233, auch zum Folgenden; SCHWANDER, S. 5 ff.

59 SCHWANDER, S. 5.

60 SCHULTHESS/LIMBURG, S. 58; vgl. SCHWANDER, FN 11, S. 6.

61 SCHWANDER, S. 6.

62 MAYER, S. 116 ff.; SUPINO, S. 39 ff.; THÉVÉNOZ, S. 37 f.

63 Botschaft Ziff. 292, BBl 1983 I 438.

64 Vgl. dazu SCHWANDER, S. 8 ff.

65 So hat das BezGer. Zürich den Trust von Werner K. Rey unter Art. 150 Abs. 1 IPRG subsumiert, weil ein schriftlicher Trust mit einer ähnlichen Funktion wie eine Holdinggesellschaft als Gesellschaft zu gelten habe; BezGer. Zürich 1.2.1994, in ZR 1999, Nr. 52 Urteil A; BGer. 3.9.1999, in SJ 2000 I 269 ff.

66 MAYER, S. 211.

3.2.3 Anwendbares Recht

Gesellschaften unterstehen gemäss Art. 154 Abs. 1 IPRG grundsätzlich dem Recht des Staates, nach dessen Vorschriften sie organisiert sind, soweit sie die darin vorgeschriebenen Publizitäts- und Registrierungsvorschriften erfüllen⁶⁷. Gibt es im Heimatrecht keine entsprechenden Vorschriften, wird auf das Recht verwiesen, an dem sich der Trust orientiert⁶⁸. Obschon im Rahmen von Art. 154 IPRG ausgeschlossen, stellt die Rechtswahl für die Frage, nach welchem Recht ein Trust organisiert ist, ein massgebendes Indiz dar⁶⁹.

Alternativ untersteht der Trust dem Recht des Staates, in dem er tatsächlich verwaltet wird (Art. 154 Abs. 2 IPRG)⁷⁰. Dabei ist primär der Sitz des trustee massgebend. Bei mehreren trustees ist auf den Sitz einer gemeinsamen Einrichtung oder auf den Ort, an dem sie sich für gewöhnlich treffen, abzustellen. Subsidiär kann aber auch auf den Lageort des Treuguts oder den Erfüllungsort des Trustzwecks abgestellt werden⁷¹.

3.3 Steuerrechtliche Aspekte

3.3.1 Anerkennung in der Schweiz

Das schweizerische Steuerrecht hat die Frage zu beantworten, ob und inwieweit angelsächsische Trusts in der Schweiz besteuert werden. Es ist zunächst zu prüfen, ob der Tatbestand einer bestimmten unilateralen Vorschrift erfüllt ist. Dabei ist zunächst zu klären, welchen Status der Trust im Schweizer Steuersystem einnimmt; insbesondere ist zu prüfen, ob dem Trust Subjektfähigkeit zukommt. Sodann muss ermittelt werden, welche übrigen steuerrechtlichen Vorschriften auf ihn Anwendung finden.

Bisher hat sich noch keine Praxis eingespielt. Die Rechtsprechung hat sich nur in Einzelfällen mit dem Institut des Trusts auseinandergesetzt. Die steuerliche Behandlung von Trusts stützt sich daher weitgehend auf die Einzelfallpraxis der Steuerbehörden ab.

3.3.2 Zuordnung gemäss DBG und StHG

Die Einordnung eines angelsächsischen Trusts in die inländische Steuerrechtsordnung erfolgt durch einen Vergleich seiner privatrechtlichen Natur mit den Kategorien der inländischen Privatrechts-Rechtsordnung. Daneben muss auch die wirtschaftliche Bedeutung der

gewählten Trustform Berücksichtigung finden. Die steuerliche Behandlung im Ausland spielt keine Rolle⁷².

Bei der Würdigung der rechtlichen und tatsächlichen Gesichtspunkte sind die typischen rechtlichen Merkmale ausländischer Personengesamtheiten mit denjenigen der inländischen juristischen Personen zu vergleichen. Als mögliche Vergleichsmerkmale kommen die Gewinn- und Verlustverteilung, die Art der Beschlussfassung, die Vertretung der Gesellschaft bzw. der Gesellschafter, die Zweckverfolgung, die Rechte und Pflichten der Gesellschafter sowie der Erwerb, die Übertragung und der Verlust der Mitgliedschaftsrechte in Betracht.

3.3.2.1 Trustvermögen als Zweckvermögen

Das Zweckvermögen ist eine selbständige, einem bestimmten Zweck dienende Vermögensmasse, die aus dem Vermögen des settlors ausscheidet. Keiner der Beteiligten kann mehr wie ein Eigentümer über die Vermögensgegenstände oder deren Erträge verfügen oder die Zweckbindung einseitig aufheben. Daraus folgt, dass bei einem revocable trust oder bei einer Trustform, bei welcher sich der settlor massgebende Weisungsrechte vorbehalten hat, kein Sondervermögen in Form eines Zweckvermögens vorliegen kann⁷³.

3.3.2.2 Abgrenzung zum Treuhandverhältnis

Das Treuhandverhältnis ist in der Schweiz gesetzlich nicht geregelt. Es wird allgemein als fiduziarisches Rechtsgeschäft qualifiziert. Der Treuhänder verpflichtet sich, im eigenen Namen – aber auf Rechnung des Treugebers – bestimmte Geschäfte vorzunehmen. Dabei überträgt der Treugeber dingliche oder obligatorische Rechte auf den Treuhänder. Dieser verpflichtet sich im Innenverhältnis, die übertragenen Rechte im Aussenverhältnis nur im Interesse des Treugebers und nach seinen Weisungen auszuüben (fiduziarische Abrede).

Das Treuhandverhältnis basiert nach überwiegender Ansicht auf dem Auftragsrecht. Der Auftrag ist ein zweiseitiger Vertrag, der dem Auftraggeber ein weitgehendes Weisungsrecht einräumt⁷⁴. Der Trust hingegen entsteht normalerweise durch einseitiges Rechtsgeschäft oder Gesetz. Im Gegensatz zum Treuhandverhältnis, welches aufgrund seiner auftragsrechtlichen Basis nach Art. 404 OR jederzeit widerrufbar ist, kann der settlor einen Trust nur widerrufen, wenn er sich diese Möglichkeit aus-

67 MAYER, S. 137; SCHULTHESS/LIMBURG, S. 58.

68 SCHWANDER, S. 11 f.

69 SUPINO, S. 166, SCHWANDER, S. 12 mit weiteren Hinweisen.

70 MAYER, S. 139, auch zum Folgenden.

71 MAYER, S. 140.

72 VERSTL, S. 63.

73 Für das deutsche Recht s. VERSTL, S. 83 ff.

74 Art. 394 ff. OR.

drücklich vorbehalten hat (revocable trust). Ein weiterer rechtlicher Unterschied zum Auftrag besteht darin, dass sich das Vermögen nach der Errichtung des Trusts der Verfügungsgewalt des settlors entzieht.

Unter wirtschaftlichen und funktionalen Aspekten bestehen Parallelen zwischen dem Trust und dem Treuhandverhältnis, insbesondere, wenn der settlor rechtlichen oder tatsächlichen Einfluss auf den trustee ausüben und den Trust widerrufen kann oder wenn das Trustvermögen bei der Auflösung des Trusts an ihn zurückfällt.

3.3.2.3 Abgrenzung zur Stiftung

Schon häufig wurde der angelsächsische Trust mit der Schweizer Stiftung verglichen⁷⁵. Bei beiden Instituten widmet der settlor bzw. Stifter eine Vermögensmasse für einen bestimmten Zweck. Obschon mit dem Trust häufig ähnliche Zwecke wie mit einer Familienstiftung nach Art. 335 OR verfolgt werden, bestehen rechtlich weitreichende Differenzen. Während der angelsächsische Trust nicht rechtsfähig ist, kommt der Stiftung eigene Rechtspersönlichkeit zu. Sie ist eine eigenständige juristische Person⁷⁶ und als solche ist sie selbst Eigentümerin der ihr übertragenen Vermögenswerte. Der Trust darf im Hinblick auf die *rule against perpetuities* nicht für eine unbefristete Zeitdauer errichtet werden, währenddem die Stiftung auf unbestimmte Zeit errichtet werden kann.

Auch der Vergleich zwischen der Stellung der Destinatäre und der beneficiaries zeigt Differenzen auf. Der Destinatär hat in der Regel keinerlei Ansprüche⁷⁷ auf Leistungen, sondern allenfalls anwartschaftliche Interessen. Seine Rechtsstellung ist schwächer als die eines beneficiary. Das Schweizer Recht kennt keine quasi-dinglichen Rechte (equitable ownership) am Stiftungsvermögen. Der beneficiary hat je nach Ausgestaltung des Trusts einen durchsetzbaren Anspruch auf Ausrichtung einer Ausschüttung (irrevocable fixed interest trust) oder auf Ermessensausübung des trustees (irrevocable discretionary trust). Der Stiftungsdestinatär hingegen verfügt nicht einmal über letzteren Anspruch⁷⁸.

Obschon es an einer rechtlichen Vergleichbarkeit fehlt, ist der Trust faktisch eng mit der Stiftung verwandt. Im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise sollte

die Ähnlichkeit mit der Stiftung gewürdigt werden und steuerrechtlich allenfalls ausschlaggebend sein.

3.3.3 Revocable Trust

Beim revocable trust ist eine wirtschaftliche und funktionale Ähnlichkeit mit der Stiftung auszuschliessen. Ungleich der Stiftung scheidet das auf den trustee übertragene Vermögen nicht endgültig und dauerhaft aus dem Vermögen des settlors aus. Es ist konsequenterweise immer noch dem settlor zuzurechnen.

Der revocable trust ist dem Treuhandverhältnis sehr ähnlich. Der settlor kann den Trust jederzeit widerrufen. Zusätzlich hat er sich häufig weitreichende Weisungsrechte (bspw. Änderung der Begünstigten) gegenüber dem trustee vorbehalten. Fehlen Weisungsrechte und ist der settlor nur einer unter vielen beneficiaries, sind die Regeln zum Schweizer Treuhandverhältnis wohl nicht mehr anwendbar.

3.3.4 Irrevocable Fixed Interest Trust

Der irrevocable fixed interest trust weist gewisse Parallelen, aber auch klare Differenzen zur Stiftung auf. So haben beide Institute gemein, dass sich der Errichter dauerhaft des Trustvermögens entäussert und wenigstens ein Teil der Erträge den Begünstigten ausgeschüttet werden soll. Der Hauptunterschied liegt klarerweise in der Stellung der Begünstigten: Die Destinatäre der Stiftung verfügen lediglich über Anwartschaftsrechte, während die beneficiaries bestimmte, klagbare Vermögensrechte haben. Beim irrevocable fixed interest trust dringt das Vermögen in die Sphäre der beneficiaries ein. Diese Unterschiede legen die Schlussfolgerung nahe, dass es zwischen dem irrevocable fixed interest trust und einer Stiftung steuerrechtlich keine Ähnlichkeit gibt.

3.3.5 Irrevocable Discretionary Trust

Der irrevocable discretionary trust gewährt den beneficiaries ähnliche anwartschaftliche Rechte auf Leistungen wie die Stiftung. Wie der Stiftungsrat handelt der trustee mit freiem Ermessen. Er entscheidet über die Anlage von Trustvermögen und unterliegt in der Regel keinem Einfluss- oder Kontrollrecht durch die beneficia-

75 LANDOLF/GRAF, S. 9; RYSER W., Trusts and trust taxation – Switzerland, S. 198; SUPINO, S. 107 ff.; WATERS, S. 119.

76 SUPINO, S. 108.

77 Der Oberste Gerichtshof des Fürstentums Liechtenstein hat demgegenüber in einem Urteil vom 6.9.2001 entschieden, ein Anwartschaftsberechtigter habe unmittelbar aufgrund der Stiftungserklärungen einen klagbaren Anspruch auf seine Zuwendung, wenn (1) der anspruchsberechtigte Anwartschaftsfall, sein Zeitpunkt, die Höhe der Leistung objektiv

umschrieben sind, (2) dem Stiftungsrat insoweit keine Auswahlmöglichkeit oder kein Ermessen zukommt und (3) eine statutarische Regelung fehlt, wonach der Auszahlung an den Anwartschafts- bzw. Begünstigungsberechtigten ein Ausschüttungsbeschluss eines Stiftungsorgans voranzugehen hat.

78 SCHINDHELM/STEIN, S. 43.

ries. Die Errichtungsurkunden beider Institute beschränken die Verwendung des gewidmeten Vermögens auf festgelegte Zwecke.

Abgesehen vom grundlegenden Unterschied, dass das Trustvermögen keine eigene Rechtspersönlichkeit hat, sondern mit dem trustee verhaftet ist, kommt der irrevocable discretionary trust der Schweizer Stiftung tatsächlich sehr nahe⁷⁹. Konsequenterweise sollten die für Stiftungen geltenden Normen des Schweizer Steuerrechts analog auf den irrevocable discretionary trust angewendet werden können⁸⁰.

3.4 Steuerfolgen

3.4.1 Errichtung eines Trusts

Errichtet ein settlor mit Wohnsitz in der Schweiz einen Trust im Ausland, ist für die steuerliche Behandlung in der Schweiz die Ausgestaltung bzw. Form des Trusts massgebend. Analog zur Stiftungserrichtung wird die Zuwendung von Vermögensbestandteilen an einen ausländischen Trust von den Steuerbehörden häufig als Schenkung beurteilt, vorausgesetzt der Trust wird als nicht transparent anerkannt⁸¹. Für die Annahme einer vollendeten Schenkung genügt die vollständige Aufgabe der Verfügungsmacht über das Vermögen durch den settlor. Weil der Trust zivilrechtlich keine eigene Rechtspersönlichkeit hat, ist unklar, ob er überhaupt Steuersubjekt sein kann. Fehlt die Steuersubjektqualität, müssten die trustees für die Steuer einstehen, obschon sie eigentlich nicht die Adressaten der Schenkung sind. Der trustee ist nur treuhänderischer Eigentümer des Trustvermögens. Er hat weder einen wirtschaftlichen Nutzen noch eine selbständige Verfügungsgewalt und kann nur zu Händen der beneficiaries darüber verfügen⁸². Eine Schenkung des settlor an den trustee ist demzufolge auszuschliessen.

Wird der Trust von den Steuerbehörden allerdings als transparent beurteilt, gelten die beneficiaries als Beschenkte⁸³. Die Bestimmung des anwendbaren Steuersatzes kann je nach Ausgestaltung des Trusts Schwierigkeiten bereiten. Sieht die Trusturkunde nur einen beneficiary vor oder sind für die beneficiaries klare Ansprüche festgelegt (irrevocable fixed interest trust), können die Schenkungssteuern zu den jeweils anwendbaren

Schenkungssteuersätzen abgerechnet werden. Liegt es im Ermessen des trustees, Ausschüttungen vorzunehmen, oder ist der trustee befugt, jederzeit neue beneficiaries zu ernennen oder bestehende zu streichen, ist ein Durchgriff auf die beneficiaries bei der Errichtung des Trusts unmöglich.

Die Frage hinsichtlich der Transparenz eines Trusts kann nur individuell aufgrund der jeweiligen Ausgestaltung bestimmt werden.

3.4.1.1 Revocable Trust

Weil der settlor sich umfangreiche Widerrufs- und Kontrollrechte vorbehält, bleibt er beim revocable trust der wirtschaftlich Berechtigte⁸⁴. Mit der Errichtung hat noch keine endgültige Entreicherung stattgefunden. Da es für die Annahme einer Schenkung an der Voraussetzung der Unwiderruflichkeit fehlt, sind das Trustvermögen sowie die Erträge daraus immer noch dem settlor zuzurechnen⁸⁵. Der revocable trust gilt in der Praxis stets als transparent⁸⁶.

Beim Tod des settlor wird der revocable trust allenfalls zu einem irrevocable trust mit den entsprechenden Steuerfolgen.

3.4.1.2 Irrevocable Fixed Interest Trust

Nach dem Willen des settlor werden bei einem irrevocable fixed interest trust einzig die beneficiaries bereichert, indem ihnen Rechte auf das Trustvermögen zuteil werden. Hat der beneficiary während einer in der Trusturkunde fixierten Zeitdauer einen Anspruch auf bestimmbare Ausschüttungen aus Vermögenserträgen, unterliegt der Barwert dieser Begünstigung – analog der Nutzniessung – im Zeitpunkt der Errichtung der Schenkungssteuer (im Verhältnis settlor und beneficiary). Wird dem beneficiary nach Ablauf der in der Trusturkunde festgelegten Zeitdauer ein Teil des Vermögens ausgeschüttet und ist dieser Anspruch beim vorzeitigen Versterben des beneficiary vererblich, hat er, wirtschaftlich gesehen, bereits im Zeitpunkt der Trusterrichtung einen festen Rechtsanspruch auf das Trustvermögen. In diesem Fall hat er seinen Vermögensanteil bereits bei der Errichtung zu versteuern. Andernfalls hat er im Zeit-

79 LANDOLF/GRAF, S.9.

80 Das oberste Gericht in den Niederlanden hat für die Besteuerung von discretionary trusts entschieden, dass der Trust selbst als «separate fund» ohne Rechtspersönlichkeit steuerpflichtig sei. Es sei nicht denkbar, dass sich der settlor mit Schenkungsabsicht eines Teils seines Vermögens entäußere, ohne dass eine Schenkungssteuer anfalle. Entscheid vom 18.11.1998, in ET 1999, S.190ff.

81 RYSER D./ALTORFER, S.2; RYSER W., Trusts and trust taxation – Switzerland, S.200f., auch zum Folgenden.

82 LANDOLF/GRAF, S.14; RYSER W., Trusts and double taxation treaties, S.311.

83 RYSER D./ALTORFER, S.2f., auch zum Folgenden.

84 RYSER W., Rapports, S.751.

85 RYSER W., Trusts and trust taxation – Switzerland, S.201.

86 RYSER D./ALTORFER, S.9.

punkt der Trusterrichtung lediglich eine Anwartschaft erworben, die nach den allgemeinen Grundsätzen des Steuerrechts noch nicht besteuert werden darf. In diesem Fall ist das Vermögen immer noch dem settlor zuzurechnen.

Die Steuerbehörden qualifizieren den fixed interest trust in der Regel als transparent und erheben spätestens mit dem Tod des settlor die Erbschafts- und Schenkungssteuer⁸⁷.

3.4.1.3 Irrevocable Discretionary Trust

In der Praxis wird der irrevocable discretionary trust mit einem Schweizer settlor vielfach als transparent behandelt, und das Vermögen und die Vermögenserträge werden vollständig dem settlor zugerechnet⁸⁸. Die Widmung des Trustvermögens ist somit eine Schenkung in der Schweben, die mit der definitiven Zuteilung durch den trustee vollendet⁸⁹ und mit der Schenkungssteuer belastet wird. Für die Bestimmung des Steuersatzes ist auf das Verwandtschaftsverhältnis zwischen settlor und beneficiary abzustellen.

Dem ist entgegenzuhalten, dass die beneficiaries beim discretionary trust lediglich eine unbestimmte Anwartschaft auf eine allfällige Begünstigung durch den trustee erhalten. Es geht demnach nicht an, die beneficiaries als direkt Beschenkte zu behandeln. Dies würde gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und dagegen verstossen, dass erst der Rechtserwerb und nicht schon die Anwartschaft für die Steuererhebung massgebend ist⁹⁰. Würde der discretionary trust wegen seiner Ähnlichkeit mit der Stiftung steuerrechtlich anerkannt, wäre er selber der Beschenkte. Der settlor hätte das Vermögen endgültig und unentgeltlich auf den Trust übertragen. Der Schenkungswille – unentgeltliche Übertragung von Vermögenswerten – des settlor wäre zweifelsohne erfüllt. Die Schenkung wäre vollendet, und die Schenkungssteuer könnte zum Maximalsatz⁹¹ abgerechnet werden.

3.4.2 Ausschüttung an Beneficiaries

Analog den Zuwendungen von Stiftungen⁹² kann es sich bei den Ausschüttungen entweder um Schenkungen oder um steuerbares Einkommen handeln. Wie bereits dargelegt, wird der Stiftung, soweit sie den Willen des Stifters

befolgt, ein eigener Schenkungswille abgesprochen⁹³. Dies muss um so mehr auch für den Trust gelten, da dieser keine eigene Rechtspersönlichkeit hat.

3.4.2.1 Revocable Trust

Beim revocable trust hat keine endgültige Übertragung des Trustvermögens stattgefunden⁹⁴. Konsequenterweise wird bei der Errichtung keine Schenkungssteuer erhoben. Die Zuwendungen an die beneficiaries erfolgen somit direkt aus dem Vermögen des settlors und unterliegen in diesem Zeitpunkt der Schenkungssteuer im Verhältnis settlor und beneficiary⁹⁵.

3.4.2.2 Irrevocable Fixed Interest Trust

Mit der Errichtung eines Trusts kommen den beneficiaries konkrete Rechte auf das Trustvermögen zu⁹⁶. Erhält ein beneficiary mit Wohnsitz in der Schweiz regelmässig Einkünfte aus dem Trustvermögen, ist seine Position mit derjenigen eines Nutzniessers zu vergleichen⁹⁷. Das Trusteinkommen und -vermögen ist dem beneficiary steuerlich zuzurechnen. Der Einkommenssteuer unterliegen allerdings nur Ausschüttungen aus den Einkünften des Trusts.

Werden dem beneficiary neben den Einkünften des Trusts auch Teile des ursprünglichen Trustvermögens ausgeschüttet, wird die Schenkung in der Schweben vollendet, und die Schenkungssteuer ist geschuldet. (Dies gilt selbstverständlich nur in den Fällen, in denen das Trustvermögen nicht bereits bei der Errichtung des Trusts als Schenkung des settlor an den beneficiary mit der Schenkungssteuer belastet wurde.)

3.4.2.3 Irrevocable Discretionary Trust

Je nachdem, wie die Errichtung eines irrevocable discretionary trust steuerrechtlich behandelt wurde, ergeben sich für die späteren Zuwendungen an die beneficiaries unterschiedliche Steuerfolgen. Die Steuerbehörden greifen in der Praxis häufig auf das Konzept der Transparenz zurück. Solange der trustee keine Ausschüttungen beschlossen hat, kann beim beneficiary allerdings weder das Trusteinkommen noch das -vermögen besteuert werden, da er lediglich ein unbestimmtes anwartschaftliches Recht hat⁹⁸. Die vom trustee sodann beschlossenen

87 RYSER D./ALTORFER, S. 9.

88 RYSER D./ALTORFER, S. 9, auch zum Folgenden.

89 LANDOLF/GRAF, S. 14.

90 ANDINA, S. 205 f.; LANDOLF/GRAF S. 18.

91 Tarif für Nichtverwandte.

92 Vgl. vorne, Abschn. 2.

93 Vgl. vorne, Abschn. 2.5.2.2.

94 RYSER D./ALTORFER, S. 8; RYSER W., S. 23.

95 Vgl. auch FAVRE, S. 171.

96 LANDOLF/GRAF, S. 13, auch zum Folgenden.

97 LANDOLF/GRAF, S. 16; RYSER D./ALTORFER, S. 9, mit weiteren Literaturhinweisen.

98 LANDOLF/GRAF, S. 17.

und vorgenommenen Zuwendungen von Einkommen sind nach dieser Praxis beim beneficiary als steuerbarer Einkommenszufluss zu erfassen. Die Ausschüttung von Trustvermögen stellt beim beneficiary eine Schenkung dar, die anlässlich der Trusterrichtung noch nicht besteuert wurde⁹⁹, und löst in diesem Zeitpunkt die Schenkungssteuer aus.

Führt man die in diesem Artikel vertretene Ansicht, der discretionary trust sei steuerrechtlich analog einer Stiftung zu behandeln, weiter, ist der Trust als nicht transparent anzuerkennen. Die Schenkungssteuer wäre bereits bei Errichtung abzurechnen. Solange der trustee keine Ausschüttungen beschlossen hat, müsste eine Besteuerung des Trustvermögens und der Erträge beim settlor oder bei den beneficiaries unterbleiben. Bei den vom trustee beschlossenen Zuwendungen würde es sich sodann um Schenkungen und nicht um steuerbares Einkommen handeln, soweit der Schenkungswille von den beneficiaries hinreichend nachgewiesen werden könnte. Misslingt dieser Nachweis, ist die Zuwendung vom beneficiary als Einkommen zu versteuern.

4 Zusammenfassung

Im Gegensatz zur liechtensteinischen Stiftung ist der Trust ein Rechtsinstitut, das, als Instrument der Nachfolgeplanung, für Schweizer Erblasser nur bedingt geeignet ist. Weil er vielen Rechtsordnungen als eigenständiges Institut unbekannt ist, bedarf es einer umfassenden Berücksichtigung der zivil- und steuerrechtlichen Folgen sämtlicher berührter Staaten.

Fehlende richterliche Entscheide sowie unterschiedliche Lehrmeinungen in Bezug auf die Errichtung und die Ausschüttungen an beneficiaries schaffen eine die Steuerplanung erschwerende Rechtsunsicherheit. Es ist deshalb sicherlich empfehlenswert, möglichst zahlreiche Anknüpfungskriterien innerhalb einer Rechtsordnung zu schaffen. Trotz dieser zahlreichen zivil- und steuerrechtlichen Unsicherheiten verbleiben genügend Ansätze, die bei rechtzeitiger und sorgfältiger Nachfolgeplanung den Trust erwägenswert erscheinen lassen. Eben gerade wegen seiner Ähnlichkeit mit der Familienstiftung und wegen seiner flexiblen Gestaltungsmöglichkeiten ist er unter Umständen ein geeignetes Instrument, Familienange-

hörige ohne Bedürftigkeit zu begünstigen oder einen Nachlass für mehrere nachkommende Generationen zu erhalten.

Mit der Ratifizierung des Haager Übereinkommens durch die Schweiz würde der Trust in unserer Rechtsordnung international-privatrechtlich fest verankert¹⁰⁰. Das Übereinkommen befasst sich ausschliesslich mit der Anerkennung des Trusts und regelt das anwendbare Recht. Obschon der Trust bereits mit dem vorhandenen Instrumentarium des internationalen Privatrechts der Schweiz erfasst werden kann, würde die Haager Trust-Konvention einschlägige Kollisionsnormen zur Verfügung stellen¹⁰¹. Im internationalen Rechtsverkehr brächte das Übereinkommen bedeutend mehr Rechtssicherheit¹⁰². Insbesondere für Personen mit Sitz oder Wohnsitz in der Schweiz würde der Entscheid, einen angelsächsischen Trust zu errichten, erleichtert. Eine Ratifizierung würde die Rechtsunsicherheit hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Trusts jedoch nicht beheben.

Literatur

- ANDINA CAMILLO, Die Besteuerung von in der Schweiz wohnhaften Empfängern von Leistungen seitens angelsächsischer Trust Settlements, in StR 1993, S. 201 ff.
- BERTI STEPHEN V., Der Trust, das Lugano-Übereinkommen und das schweizerische IPR, in: Hans Ulrich Walder u.a. (Hrsg.): Aspekte des Wirtschaftsrechts. Festgabe zum schweizerischen Juristentag 1994, Zürich 1994, S. 223 ff.
- CRETI SIBILLA GISELDA, Les relations de trust et la fiscalité Suisse nationale et internationale, Diss. Neuenburg, Basel 2001
- FAVRE PASCAL, Approche fiscal du trust en droit suisse, Utilisation limitée en Suisse, in ST 2003, S. 169 ff.
- HOOP GEROLD, Liechtensteinische Stiftung: Rechtliche Aspekte und Grenzen der Flexibilität, in: Die Liechtensteinische Stiftung, Referate der Tagung «Stiftungsnovellierung – wohin geht die Reise?», Zürich 2002, S. 67 ff.
- KÜNZLE HANS RAINER, Konturen des Stiftungsbegriffs aus schweizerischer Sicht, in: Die Liechtensteini-

99 Die Widmung des Trustvermögens durch den settlor stellte erst eine Schenkung in der Schwebe dar, die erst mit der Zuwendung an den beneficiary vollendet ist. Vgl. dazu LANDOLF/GRAF, S. 18.

100 WACH, S. 211.

101 SUPINO, S. 223 f.

102 SCHWANDER, S. 43, auch zum Folgenden.

- sche Stiftung, Referate der Tagung «Stiftungsnovellierung – wohin geht die Reise?» Zürich 2002, S. 1 ff.
- LANDOLF URS/GRAF THOMAS, Der Trust im schweizerischen Steuerrecht, in ASA 63 (1994/95), S. 1 ff.
- LIMBURG ANDREAS C., Wann kann eine Stiftung schenken? Kritische Würdigung der Zürcher Verwaltungsgerichtspraxis, in ST 2001, S. 997 ff.
- MARXER PETER/GOOP ADULF PETER/KIEBER WALTER, Gesellschaften und Steuern in Liechtenstein, Liechtenstein Verlag AG, Vaduz 1982
- MAYER THOMAS M., Die organisierte Vermögenseinheit gemäss Art. 150 des Bundesgesetzes über das internationale Privatrecht, unter besonderer Berücksichtigung des Trusts, Basel und Frankfurt am Main 1998
- MOOSMANN KURT JÜRIG, Der angelsächsische Trust und die liechtensteinische Treuhänderschaft unter besonderer Berücksichtigung des wirtschaftlich Begünstigten. Eine rechtsvergleichende Studie mit Erkenntnissen für das Schweizer Treuhänderrecht, Zürich 1999
- RICHNER FELIX/FREI WALTER, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zürich 1996
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999
- RIEMER HANS MICHAEL, Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Bd. I: Einleitung und Personenrecht, 3. Abteilung: Die juristischen Personen, 3. Teilbd.: Die Stiftungen, 3. A., Bern 1981
- RYSER DAVID/ALTORFER JÜRIG B., Probleme bei besonderen Vermögensanlagen, Referat ISIS-Seminar vom 24./25. Juni 2002
- RYSER WALTER, Rapports de trust et impôts directs, in ASA 61 (1992/93), S. 749 ff. (zit.: Rapports)
- The Taxation of Trusts in Civil Law Countries – Switzerland. Trusts and Trust Taxation, in ET 1998, S. 198 (zit.: Trusts and trust taxation – Switzerland)
 - Trusts and double taxation treaties concluded by Switzerland, in ASA 65, S. 309 ff. (zit.: Trusts and double taxation treaties)
- SANTO-PASSO ROLF, Family Estate Planning, in: Die Liechtensteinische Stiftung, Referate der Tagung «Stiftungsnovellierung – wohin geht die Reise?» Zürich 2002, S. 43 ff.
- SCHINDHELM MALTE/STEIN KLAUS, Der Trust im deutschen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, in StuW 1999, S. 31 ff.
- SCHULTHESS HANS CONRAD/LIMBURG ANDREAS C., Rechtsfragen der Ausübung von Trustee-Funktionen durch schweizerische Trustees, Analyse der Rechtslage und Empfehlung zur Mandatsausübung, in ST 1996, S. 57 ff.
- SCHWANDER IVO, Die Behandlung von Trusts im schweizerischen internationalen Privat- und Zivilprozessrecht, Referat anlässlich der Tagung über Trusts des Institutes für Rechtswissenschaft und Rechtspraxis an der Universität St. Gallen (Zürich, 27. März 2003)
- SORROSAL AZUCENA, Überblick über die Wesensmerkmale von Trusts, in REPRAX 2002, S. 40 ff.
- SPRECHER THOMAS/VON SALIS-LÜTOLF ULYSSES, Die schweizerische Stiftung, Zürich 1999
- STUDER PAUL, Der angelsächsische Trust, Besteuerung von Trustvermögen und Trusterträgen aus schweizerischer Sicht, Referat anlässlich des Kammer-Seminars vom 22. Mai 1991, Zürich
- SUPINO PIETRO PAOLO, Rechtsgestaltung mit Trust aus Schweizer Sicht, St. Galler Studien zum internationalen Recht, Bd. 17, Diss. St. Gallen, St. Gallen 1994
- THÉVÉNOZ LUC, Trust en Suisse, Adhésion à la convention de la Haye sur les trusts et la codification de la fiducie, Zürich 2001
- VERSTL JÖRG, Der internationale Trust als Instrument der Vermögensnachfolge (Hrsg.: R. Federmann und H.-J. Kleineidam), Bd. 9, Hamburg 2000
- VISCHER FRANK, Art. 150–156 IPRG, in: Anton Heini u.a. (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über das Internationale Privatrecht (IPRG) vom 1. Januar 1987, Zürich 1993
- VOGT NEDIM PETER, Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht I, Art. 1–529 OR, Hrsg.: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Wolfgang Wiegand, Basel 1992
- VON PLANTA FLURIN, Art. 154 IPRG, in: Anton Heini u.a. (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über das Internationale Privatrecht (IPRG) vom 1. Januar 1987, Zürich 1993
- WACH THOMAS, Die angelsächsischen Trusts und die schweizerische Rechtsordnung, in SJZ 1987, S. 209 ff.
- WATERS DONOVAN W. M., The Concept called «The Trust», in IBFD 1999, S. 118 ff.

Rechtsquellen

- IPRG Bundesgesetz vom 18. Dezember 1987 über das Internationale Privatrecht, SR 291
- PGR Personen- und Gesellschaftsrecht vom 20. Januar 1926 (LGBI 1926/4)
- TrUG Gesetz über das Treuunternehmen vom 10. April 1928 (LGBI 1928/6)