



# Besteuerung von Stiftungen und Trusts

**27. Mai 2021**



## **Inhaltsverzeichnis**

- A. Besteuerung von schweizerischen Stiftungen
  - 1. Arten von Stiftungen des schweizerischen Rechts
  - 2. Steuerliche Aspekte
    - a. Errichtung einer Schweizer Stiftung
    - b. Exkurs: Spenden
    - c. Laufende Besteuerung der Stiftung
    - d. Auflösung der Stiftung
    - e. Leistungen an Destinatäre
    - f. Steuerliche Behandlung des Stifters
    - g. Rechtsprechung



## **Inhaltsverzeichnis**

- B. Besteuerung von ausländischen Stiftungen
  - 1. Zivilrechtliche Anerkennung
  - 2. Steuerrechtliche Anerkennung
  - 3. Steuerfolgen bei der Errichtung
  - 4. Steuerfolgen von Ausschüttungen
  - 5. Rechtsprechung



## **Inhaltsverzeichnis**

### C. Besteuerung von Trusts

1. Haager Trust Übereinkommen
2. Schweizer Trust-Recht
3. Kreisschreiben (KS) Nr. 30 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 22. August 2007 (= Kreisschreiben Nr. 20 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 27. März 2008)
4. Abgrenzung Revocable Trust / Irrevocable Trust
5. Revocable Trust
6. Irrevocable Trust
7. Rechtsprechung



# **A. Besteuerung von schweizerischen Stiftungen**



## **A. Besteuerung von schweizerischen Stiftungen**

### **1. Arten von Stiftungen des Schweizerischen Rechts**

Begriff der Stiftung im Sinne von Art. 80 ff. ZGB

- › Die gewöhnliche Stiftung
- › Die Familienstiftung
- › Die Unternehmensstiftung

Die gemeinnützige Stiftung



## A. Besteuerung von schweizerischen Stiftungen

### 2. Steuerrechtliche Aspekte

#### a. Errichtung einer Schweizer Stiftung (1)

- › **Zuwendungen von lebenden Personen** an Stiftungen (bei der Gründung oder später durch Zustiftung/Nachstiftung) sind in der Regel steuerbare Schenkungen:
  - in vielen Kantonen zum Tarif für Nichtverwandte besteuert (ZH: Art. 4 Abs. 2 ESchG), teureset Kategorie
  - ZG: nach Verwandtschaftsgrad der Destinatäre mit dem Stifter besteuert (zum jeweils höheren Tarif unter den Kategorien von Begünstigten)
  - LU: keine Schenkungssteuer, aber wenn Zuwendung weniger als 5 Jahre vor dem Tod erfolgte => Erbschaftssteuer
  - SZ/OW: keine Schenkungssteuer
- › Im Todesfall (bei der **Erbstiftung**) kommt die Erbschaftssteuer zur Anwendung.



## A. Besteuerung von schweizerischen Stiftungen

### 2. Steuerrechtliche Aspekte

#### a. Errichtung einer Schweizer Stiftung (2)

- › Wenn die **Gemeinnützigkeit der Stiftung** vom Steueramt anerkannt wird (Ruling; was Uneigennützigkeit und Allgemeininteresse voraussetzt), ist bei der Errichtung keine Schenkungssteuer geschuldet.
- › Dasselbe gilt für die Errichtung einer steuerbefreiten **Unternehmensstiftung**. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang Art. 56 lit. g DBG („Unternehmerische Zwecke sind nicht gemeinnützig“).
- › **Interkantonal** erfolgen Steuerbefreiungen gemäss den bestehenden Gegenrechtsvereinbarungen (siehe Folie 22 zur Erbschaftssteuer).
- › Die Stiftungerrichtung hat keine steuerlichen Auswirkungen auf die **Destinatäre**.





## A. Besteuerung von schweizerischen Stiftungen

### 2. Steuerrechtliche Aspekte

#### b. Exkurs: Spenden

- › Zuwendungen an steuerbefreite Stiftungen sind **privilegierte Schenkungen**
  - Abzugsfähigkeit des Betrags bei der Einkommenssteuer des „Schenkens“; Voraussetzung: subjektive Befreiung beim Beschenkten (gemeinnützig):
    - . Uneigennützigkeit, Allgemeininteresse
    - . Kantonale Liste der steuerbefreiten Institutionen (s. Erbschaftssteuer, S. 23)
  - Quantitative Beschränkung: 20% der Einkünfte nach Abzügen bzw. Gewinn (seit 1.1.2006). Gilt auch für Sachleistungen (Art. 33a bzw. Art. 59 DBG).
  - Buchführungspflichtige: Geschäftsmässige Begründetheit



## A. Besteuerung von schweizerischen Stiftungen

### 2. Steuerrechtliche Aspekte

#### b. Exkurs: Spenden

- › (Zuwendungen an steuerbefreite Stiftungen sind **privilegierte Schenkungen**)
  - Interkantonal: Gegenrechtsvereinbarungen (s. Erbschaftssteuer, S. 22)
  - International: Keine Harmonisierung
    - . Stiftungen etc. mit Sitz in der Schweiz oder
    - . Gegenrecht als Bedingung: Zahlreiche Vereinbarungen
    - . Bei ausländischen Stiftungen kann man ein Ruling einholen
    - . VGer. GR A 17 4 vom 30.08.2017: gemeinnützige Organisation in den USA: fehlende Gegenrechtsvereinbarung



## A. Besteuerung von schweizerischen Stiftungen

### 2. Steuerrechtliche Aspekte

#### c. Laufende Besteuerung der Stiftung

- › Stiftungen werden als juristische Personen (Art. 49 Abs. 1 DBG) besteuert (Kapital und Ertrag – Bund [Ertrag] und Kantone [Kapital und Ertrag]).
  - Die Gewinnsteuer wird auf dem Reingewinn erhoben, wobei Einlagen in das Vermögen nicht zum steuerbaren Gewinn hinzugerechnet werden.
  - Als steuerbares Eigenkapital der Stiftung gilt das Reinvermögen, wobei die Vermögenswerte nach den Regeln der Vermögenssteuer für natürliche Personen bewertet werden.
- › Gemeinnützige Stiftungen sind sowohl bei der Bundessteuer als auch bei den kantonalen Steuern von der Steuerpflicht befreit.
- › Transparente Behandlung der Stiftung (kein eigenes Steuersubjekt, alles wird dem Stifter zugerechnet) bei widerrechtlicher Stiftung (Art. 335 ZGB) oder vollkontrollierter Stiftung.



## A. Besteuerung von schweizerischen Stiftungen

### 2. Steuerrechtliche Aspekte

#### d. Auflösung der Stiftung

- › Die Verwendung des Stiftungsvermögens richtet sich primär nach der Stiftungsurkunde:
  - Sofern eine Zuwendung ausdrücklich in der Stiftungsurkunde festgehalten wird, liegt **keine Schenkung** der Stiftung an den Empfänger vor (fehlender Schenkungswille), aber eventuell eine Schenkung vom ursprünglichen Stifter an den Begünstigten (mittelbare Schenkung). Massgebend für diese Besteuerung ist das Verhältnis des Stifters zum Begünstigten.
  - Sofern die Entscheidung im Ermessen des Stiftungsrates steht, liegt eine steuerbare Zuwendung von der aufzulösenden Stiftung an die Begünstigten vor, welche der **Schenkungssteuer** unterliegt.



## A. Besteuerung von schweizerischen Stiftungen

### 2. Steuerrechtliche Aspekte

#### e. Leistungen an Destinatäre

- › Leistungen der Stiftung an Destinatäre führen grundsätzlich zu Steuerfolgen. Je nach Stiftungszweck unterliegen diese der Einkommenssteuer (Art. 16 Abs. 1 DBG) oder der Schenkungssteuer (im Bund steuerfrei nach Art. 24 lit. a DBG).
  - Bei einem festen Anspruch des Destinatärs kommt die Einkommenssteuer zur Anwendung,
  - wenn der Destinatär keinen (festen) Anspruch hat, sondern der Stiftungsrat Ausschüttungen im Rahmen des Stiftungszwecks (mit mehr oder weniger Ermessen) bestimmen kann, die Schenkungssteuer.
  - Zu prüfen ist ob die Stiftungsleistung allenfalls eine Unterstützungsleistung aus öffentlichen oder privaten Mitteln darstellt, die für den Lebensunterhalt notwendig und folglich einkommenssteuerfrei ist (DBG Art. 24 lit. d)



## A. Besteuerung von schweizerischen Stiftungen

### 2. Steuerrechtliche Aspekte

#### e. Leistungen an Destinatäre

- › **Frage:** Was kann man tun, wenn die Stiftung im Kanton A ihren Sitz hat und der Begünstigte im Kanton B wohnt und die der Kanton A eine Schenkung und der Kanton B Einkommen besteuern will (Doppelbesteuerung) und keine Einigung zu erzielen ist?
- › **Mögliche Lösung:** Sitzverlegung



## A. Besteuerung von schweizerischen Stiftungen

### 2. Steuerrechtliche Aspekte

#### f. Steuerliche Behandlung des Stifters

- › **Regel:** Vermögenswerte scheiden im Zeitpunkt der Stiftungerrichtung aus dem Vermögen des Stifters aus: Keine Vermögenssteuern mehr auf dem Kapital, keine Einkommenssteuern mehr auf den Erträgen.
- › **Ausnahme:** Der Stifter kontrolliert die Stiftung und ist selbst Begünstigter (**transparente Stiftung**). Vermögen und Einkommen verbleiben beim Stifter.



## A. Besteuerung von schweizerischen Stiftungen

### 2. Steuerrechtliche Aspekte

#### g. Rechtsprechung (1)

- › BGer. 2A.668/2004 vom 22.04.2005 = ASA 76 (2007/08) 675 ff.  
= StR 2005, 676 ff.

Steuerliche **Nicht-Anerkennung** einer Familien-Stiftung erfolgt nur in offensichtlichen Fällen. Hier liegt ein Verstoss gegen **Art. 335 ZGB** vor (Unterhaltsstiftung).

Die Ausschüttungen sind reglementarisch fest vorgesehen und deshalb als **Einkommen** und nicht als **Schenkungen** anzusehen.





## A. Besteuerung von schweizerischen Stiftungen

### 2. Steuerrechtliche Aspekte

#### g. Rechtsprechung (2)

› BGer. 2C 157/2010 und 2C 163/2010 vom 12.12.2010

**Anerkennung** einer in Liechtenstein errichteten Stiftung, welche ihren Sitz inzwischen im Kanton Schwyz hat.

Anerkennung durch die Steuerverwaltung des Kantons **Schwyz**, Nichtanerkennung durch die Steuerverwaltung des Kantons **Tessin**, wo der Stifter, ein Tessiner Anwalt, wohnt.

Die Steuerverwaltung darf nur offensichtliche Verstösse gegen das Recht als Grund für eine Nichtanerkennung verwenden, muss es im übrigen dem Zivilrichter überlassen, dies zu beurteilen. Vorliegend ist die Anerkennung zu versagen, weil sie offensichtlich gegen **Art. 335 ZGB** verstösst. Somit kann der Kanton Tessin das Einkommen besteuern.



## A. Besteuerung von schweizerischen Stiftungen

### 2. Steuerrechtliche Aspekte

#### g. Rechtsprechung (3)

- › StGer. BL 510 11 72 vom 11.02.2012  
Familienstiftungen sind im Kanton Basel Landschaft **nicht von der Erbschafts- und Schenkungssteuern befreit**, auch wenn zu ihren Destinatären die direkten Nachkommen des Erblassers und Stifters gehören.
  
- › KGer. FR 604 2013 30 vom 20.10.2014  
Wird eine **Stiftung von Todes wegen** errichtet, kommt (allenfalls) die **Erbschaftssteuer** zur Anwendung (und nicht die Schenkungssteuer).



## A. Besteuerung von schweizerischen Stiftungen

### 2. Steuerrechtliche Aspekte

#### g. Rechtsprechung (4)

- › Kreisschreiben Nr. 43 der Eidg. Steuerverwaltung (EStV) vom 26.02.2018 (Steuerliche Behandlung von Preisen, Ehrengaben, Auszeichnungen, Stipendien sowie Förderbeiträgen im Kultur-, Sport- und Wissenschaftsbereich) / BGer. 2A.103/2007 und 2C 715/2007 vom 28. April 2008, E. 2.3.4: Zuwendungen von Stiftungen sind Schenkungen, wenn keine Gegenleistung erbracht wird (eine Schenkungsabsicht gibt es bei Stiftungen nicht, vgl. Opel, successio 2019, 281)



# **B. Besteuerung von ausländischen Stiftungen**



## B. Besteuerung von ausländischen Stiftungen

### 1. Zivilrechtliche Anerkennung

- › Gültigkeit und Anerkennung beurteilen sich in erster Linie nach dem **Recht des Inkorporationsstaates** (Inkorporationstheorie).
- › Keine zivilrechtliche Anerkennung in der Schweiz, wenn Verstoss gegen **ordre public** (Art. 17 IPRG), z.B. bei einem widerrechtlichen Zweck.
- › Frage des Verbots der Familienunterhaltsstiftung gemäss Art. 335 Abs. 1 ZGB ist ausgeräumt seit BGE 135 III 614: «Das Verbot der Errichtung von Familienfideikommissen nach Art. 335 Abs. 2 ZGB ist nicht eine ‚**loi d’application immédiate**‘ im Sinne von Art. 18 IPRG, welche die Anwendung eines ausländischen Gesetzes zu verdrängen vermag, die, anders als das Schweizer Recht, die Errichtung von Familienunterhaltsstiftungen für zulässig erklärt“.



## B. Besteuerung von ausländischen Stiftungen

### 2. Steuerrechtliche Anerkennung (1)

› **Regel:** Zivilrechtlich anerkannte juristische Personen werden in der Regel auch vom Steuergesetz als eigenständige Personen anerkannt.

= Gewinn- und Kapitalsteuer: Nach Art. 49 Abs. 3 DBG und Art. 20 Abs. 2 StHG werden ausländische juristische Personen den schweizerischen gleichgestellt

= Erbschafts- und Schenkungssteuer: ausländische juristische Person wird grundsätzlich anerkannt



## B. Besteuerung von ausländischen Stiftungen

### 2. Steuerrechtliche Anerkennung (1)

- › **Ausnahme:** Bei einer grundsätzlichen Anerkennung stellt sich die Frage der **Steuerumgehung**, welche folgende Voraussetzungen kennt:
  - eine vom Steuerpflichtigen gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich erscheint,
  - anzunehmen ist, dass er die Wahl missbräuchlich getroffen hat in der Absicht, Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären,
  - und das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, wenn es von der Steuerbehörde hingenommen würde.



## B. Besteuerung von ausländischen Stiftungen

### 2. Steuerrechtliche Anerkennung (2)

#### › (Ausnahme)

- Die **Beweislast** für das Vorliegen einer Steuerumgehung liegt grundsätzlich bei den Steuerbehörden.
  - Der Nachweis der Umgehungsabsicht gilt jedoch bereits als erbracht, wenn für die vom Steuerpflichtigen gewählte Rechtsgestaltung **kein anderen Motive als dasjenige der Steuerersparnis** erkennbar sind.
  - Das Kriterium der wesentlichen **Steuerersparnis** ist in der Regel einfach nachzuweisen
  - Der Nachweis, dass die gewählte Rechtsform **ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich** ist, bildet meistens die Kernfrage im Zusammenhang mit ausländischen Stiftungen (vgl. St. Galler Steuerbuch StB 70 Nr. 1 Ausländische Stiftungen, Seite 1)





## B. Besteuerung von ausländischen Stiftungen

### 2. Steuerrechtliche Anerkennung (3)

#### › (Ausnahme)

- „Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist die Errichtung einer ausländischen Stiftung als **ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich** zu beurteilen, wenn der Stifter sich in der Stiftungs-urkunde das Recht vorbehalten hat,
  - die Stiftung aufzulösen oder
  - die Stiftungsdokumente im Rahmen des Stiftungszweckes beliebig zu ergänzen, und
  - wenn er auf diese Weise über das Stiftungskapital oder dessen Ertrag verfügen kann, wie wenn es sich um sein persönliches Vermögen handelte ...“ (St. Galler Steuerbuch 70 Nr. 1, S. 1)
- **Eine kontrollierte Stiftungen liegt vor**, wenn der Stifter einen Mandatsvertrag mit dem Stiftungsrat abschliesst, wenn er selbst Stiftungsrat ist, wenn er Begünstigter ist, ein Zeichnungsrecht hat...



## B. Besteuerung von ausländischen Stiftungen

### 3. Steuerfolgen bei der Errichtung (unter Lebenden/v Todes wegen) (Bauer-Balmelli/Harbecke, zsis) 2009 Monatsflash Nr. 5, 8-12)

› Nicht-Kontrollierte Stiftung:

- › Ermessensbegünstigung: Erbschafts- oder Schenkungssteuer  
(Zuwendung des Stifters an die **Stiftung**, soweit in den kantonalen Gesetzen nicht eine Ausnahme gemacht und auf das Verwandtschaftsverhältnis Stifter - Begünstigte abgestellt wird (z.B. § 180 Abs. 2 StG ZG))
- › Feste Begünstigung: Erbschafts- oder Schenkungssteuer  
(Zuwendung vom Stifter an die **Begünstigten** [ähnlich wie eine Nutzniessung]).

› Vom Stifter kontrollierte Stiftung: **Keine Schenkungssteuer** (Transparenz der Stiftung).



## B. Besteuerung von ausländischen Stiftungen

### 4. Laufende Besteuerung der Stiftung (Bauer-Balmelli/Harbecke, zsis) 2009 Monatsflash Nr. 5, 8-12)

- › Nicht-Kontrollierte Stiftung:
  - › Ermessensbegünstigung: **Stiftung** versteuert Kapital und Ertrag (am Ort der tatsächlichen Verwaltung)
  - › Feste Begünstigung: Die **Begünstigten** versteuern Vermögen und Einkommen
- › Vom Stifter kontrollierte Stiftung: **Stifter** versteuert Vermögen und Einkommen



## B. Besteuerung von ausländischen Stiftungen

### 5. Steuerfolgen von Ausschüttungen (Bauer-Balmelli/Harbecke, zsis) 2009 Monatsflash Nr. 5, 8-12)

- › Nicht-Kontrollierte Stiftung:
  - › Ermessensbegünstigung: Ausschüttungen der Stiftung an die Begünstigten unterliegen der **Einkommenssteuer** oder der **Schenkungssteuer**
  - › Feste Begünstigung: **keine Besteuerung**
- › Vom Stifter kontrollierte Stiftung: **Schenkungssteuer** (Zuwendung des Stifters an die Begünstigten)



## B. Besteuerung von ausländischen Stiftungen

### 6. Steuerfolgen der Auflösung der Stiftung (Bauer-Balmelli/Harbecke, zsis) 2009 Monatsflash Nr. 5, 8-12)

- › Nicht-Kontrollierte Stiftung:
  - › Ermessensbegünstigung: Einkommenssteuer oder der Schenkungssteuer (wie Ausschüttungen)
  - › Feste Begünstigung: keine Besteuerung (wie Ausschüttungen)
- › Vom Stifter kontrollierte Stiftung: keine Besteuerung (wie Ausschüttungen)



## B. Besteuerung von ausländischen Stiftungen

### 7. Rechtsprechung (1)

- › SRK LU vom 08.01.1965 (ZBI. 1966, 156)  
Nichtanerkennung eines Trust (**liechtensteinisches Treuunternehmen**)  
wegen **Steuerungumgehung** (Vermeidung der Besteuerung von Gewinnen  
aus einem Liegenschaftsentwicklungsprojekt).
- › VGer. ZH vom 06.05.1997 (StE 1998 B 21.3 Nr. 3)  
Die S. Stiftung mit Sitz in Vaduz war statutengemäss verpflichtet, nach  
dem Tod des (unbekannten) Erstbegünstigten ihr Stiftungsvermögen zu  
liquidieren und dem in der Schweiz steuerpflichtigen D eine Zuwendung  
auszurichten. Strittig war die Qualifikation der Zuwendung als Einkom-  
men oder Schenkung. **Weil der Erstbegünstigte nicht bekannt war,**  
**konnte es keine Schenkung sein,** sondern Einkommen.



## B. Besteuerung von ausländischen Stiftungen

### 7. Rechtsprechung (2)

- › VGer. ZG vom 12.03.2003 (StE 2004 B 52.7 Nr. 2)

Die nicht kontrollierte Stiftung ist gemäss ihrer statutarischen Zweckbestimmung eine Unterhaltungsstiftung. Destinatäre sind die Nachkommen der Stifterin. Diese sind (wie Nutzniesser) einkommens- und vermögenssteuerpflichtig.

- › VGer. SG B 2007/13 vom 29.08.2007 (StE 2007 B 52.1 Nr. 4)

Einer **liechtensteinischen Stiftung**, die nach ihrem Zweck eine nach Schweizer Recht unzulässige **Unterhalts-** oder Genussstiftung ist, kann nicht allein unter Berufung auf die in der Schweiz geltenden Bestimmungen oder den ordre public die steuerliche Anerkennung versagt werden. Weist die Stiftung auch nach dem Ableben der Stifterin Merkmale auf, dass sie von der begünstigten Person beherrscht wird, so liegt eine **kontrollierte Stiftung** vor, der die steuerliche Anerkennung versagt werden darf.



## B. Besteuerung von ausländischen Stiftungen

### 7. Rechtsprechung (3)

- › BGer. 2C\_711 und 712/2012 vom 20.12.2012  
**Kontrollierte liechtensteinische Stiftung** «Fondation S.» mit dem Stifter als Erstbegünstigtem. Zweitbegünstigte sind die überlebende Ehefrau und Tochter des Stifter, welche jährlich 6% des Kapitals und Ertrags erhalten. Nach deren Ableben geht ihr Anteil an ein Institut in Israel, welches Krebsforschung betreibt.  
Die Tochter verlangte, dass die Leibrente nur zu 40% versteuert werde. Das Verwaltungsgericht hiess das Begehren gut, das Bundesgericht wies es ab, weil die Leistung nicht zum Voraus bestimmt oder bestimmbar ist (flexible Höhe je nach Ertrag).  
Die Stiftung wurde **nach dem Tod des Stifters als existierend (nicht-transparent)** angesehen.
- › AppGer BS VD.0214.28 vom 16.06.2015  
**Kontrollierte liechtensteinische Stiftung** wird als transparent behandelt (Erw. 3)





## B. Besteuerung von ausländischen Stiftungen

### 7. Rechtsprechung (4)

- › VGer. GR A 17 4 vom 30.08.2017 Nachlass einer Erblasserin im Kanton Graubünden mit (einer bisher kontrollierten) **FL-Stiftung als Haupterbin, bei welcher eine (angeblich steuerbefreite) Institution in den USA allein Begünstigte** ist. Es handelt sich nicht um eine «steuerbefreite Zuwendung» iSv Art. 113 StG, weil nur Institutionen im Kanton oder Institutionen in Kantonen/Ländern mit **Gegenrecht** als solche anerkannt werden. Mit Liechtenstein besteht **Gegenrecht**, nicht aber mit den USA. Es wird eine **Nachlasssteuer** erhoben.  
Opel (successio, 2018, 28) empfiehlt, vor dem Ableben ein **Ruling** einzuholen, gemäss welchem die FL-Stiftung transparent behandelt wird und die Gemeinnützigkeit der US-Institution nachgewiesen wird..



## B. Besteuerung von ausländischen Stiftungen

### 7. Rechtsprechung (5)

› CdJ GE ATA/861/2019 vom 30.04.2019

Frage, ob eine vom Erblasser **kontrollierte liechtensteinische Stiftung**, welche bis zum Ableben transparent war und mit dem Tod des Erblassers nicht-transparent wurde, zum Nachlass gehört und somit ins Inventar auszunehmen sei. Das Gericht hielt fest, dass das Vermögen der Stiftung jedenfalls **der Erbschaftssteuer unterstehe** (Erw. 10).



# C. Besteuerung von Trusts



## C. Besteuerung von Trusts

### 1. Haager Trust-Übereinkommen (HTÜ)

In der Schweiz in Kraft seit 01.07.2007 – die wesentlichen Grundsätze:

- › Charakterisierung des Trustbegriffs
- › Freie Rechtswahl durch den Settlor: Gültigkeit, Wirkung, Verwaltung
- › Anerkennung eines gültig errichteten Trusts durch Vertragsstaaten (Spezialregelung in Art. 149c IPRG: CH geht weiter als HTÜ)

Die **steuerliche Behandlung** bleibt ausdrücklich (Art. 19 HTÜ) den Vertragsstaaten überlassen.



## C. Besteuerung von Trusts

### 2. Schweizerisches Trust-Recht

In der Schweiz laufen Bestrebungen zur Schaffung eines eigenen Trust-Rechts, vgl. [www.bj.admin.ch/bj/de/home/wirtschaft/gesetzgebung/trustrecht.html](http://www.bj.admin.ch/bj/de/home/wirtschaft/gesetzgebung/trustrecht.html).

Es ist unklar (aber angesichts der kantonalen Kompetenz bei den Schenkungs- und Erbschaftssteuern) eher unwahrscheinlich, dass auch die **Steuerfragen** von der Vorlage behandelt werden.



## C. Besteuerung von Trusts

### 3. Kreisschreiben (KS) Nr. 30 der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) vom 22. August 2007 = Kreisschreiben Nr. 20 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 27. März 2008

#### Gegenstand:

- › Kantone (SSK): Schenkungs- und Erbschaftssteuer
- › Bund: Einkommens- und Vermögenssteuer / Verrechnungssteuer
- › Es fehlt insbesondere die Mehrwertsteuer
- › DBA-Berechtigung

#### Zwei wesentliche Grundsätze:

- › Der Trust ist kein Steuersubjekt
- › CH-Trustee (und CH-Protector) wird für das Trustvermögen und die Erträge des Trusts nicht steuerpflichtig; sie versteuern (nur) ihre Honorare.



## C. Besteuerung von Trusts

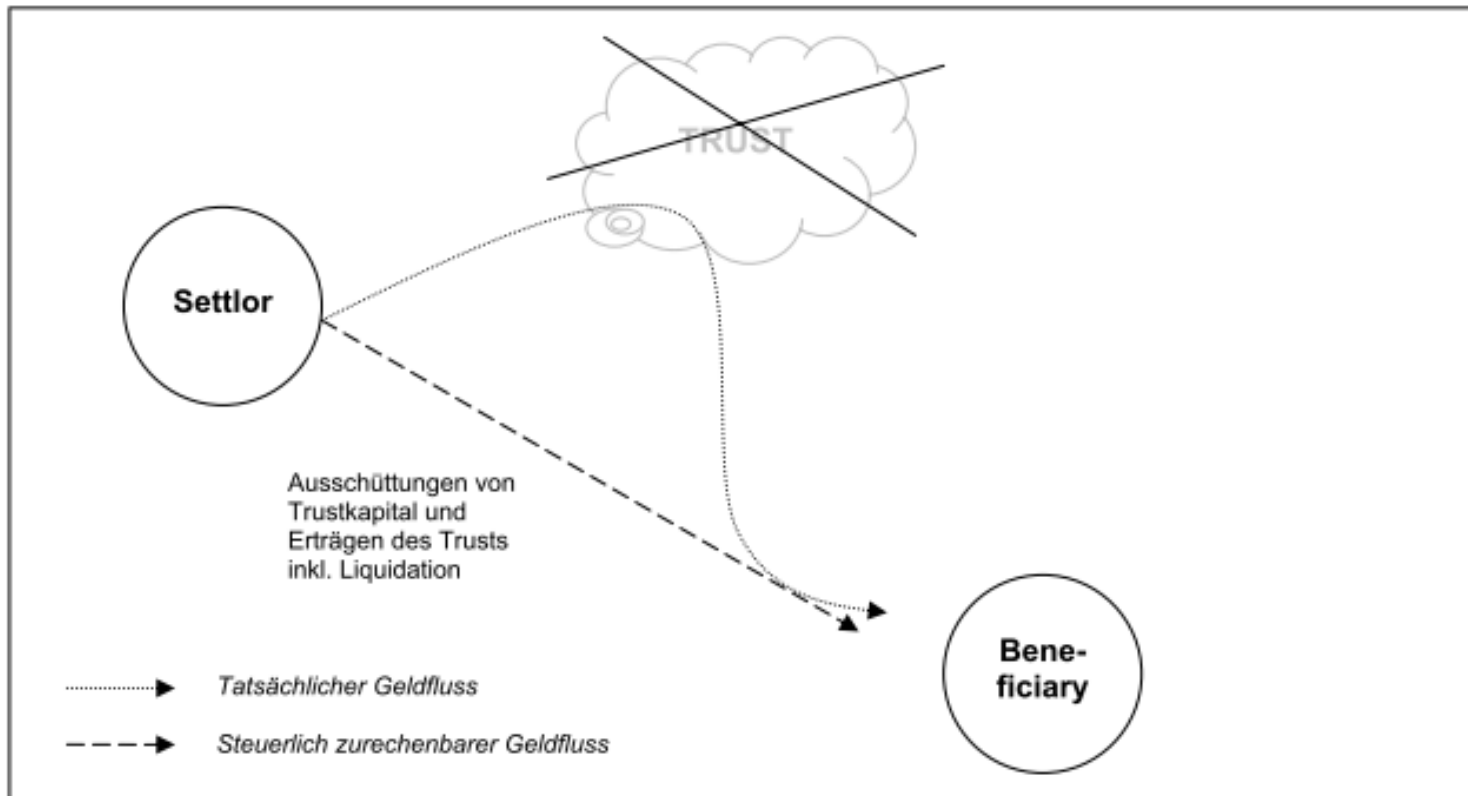
### 4. Abgrenzung Revocable Trust / Irrevocable Trust

Massgebend ist nicht die Bezeichnung in der Trust-Urkunde, sondern die tatsächliche Ausgestaltung der Kontrollrechte des Settlers. Diese sind stark, wenn dem Settlor folgende Rechte zustehen:

- › Abberufung des/der Trustees
- › Ernennung/Änderung der **Beneficiaries**
- › Ernennen/Ersetzen des Protectors
- › Änderung/Widerruf der Trusturkunde
- › Vetorecht bei Ausschüttungen
- › Director einer underlying company

## C. Besteuerung von Trusts

### 5. Revocable Trust (1)







## C. Besteuerung von Trusts

### 5. Revocable Trust (2)

Keine definitive Entäusserung der Vermögenswerte; Vermögen und Einkommen werden weiterhin dem Settlor zugerechnet; Steuerfolgen:

- › Gründung: keine Steuerfolgen
- › Laufende Besteuerung: Das Vermögen bleibt beim Settlor, der weiter Vermögenssteuer bezahlt und die Erträge versteuert er als Einkommen
- › Ausschüttung an Beneficiary (Begünstigten): **Schenkung** (des Settlors)
  - Falls Settlor auch Beneficiary: keine Steuerfolgen.
  - Falls Settlor im Ausland und Beneficiaries im Inland: keine Schenkungssteuer in der Schweiz, weil Schenkung am Wohnsitz des Settlors angeknüpft wird (ausser bei CH-Grundstücken als Teil des Trustvermögens, auf welchen bei Übertragung an die Beneficiaries Schenkungssteuer erhoben wird, weil am Ort der gelegenen Sache angeknüpft wird).



## C. Besteuerung von Trusts

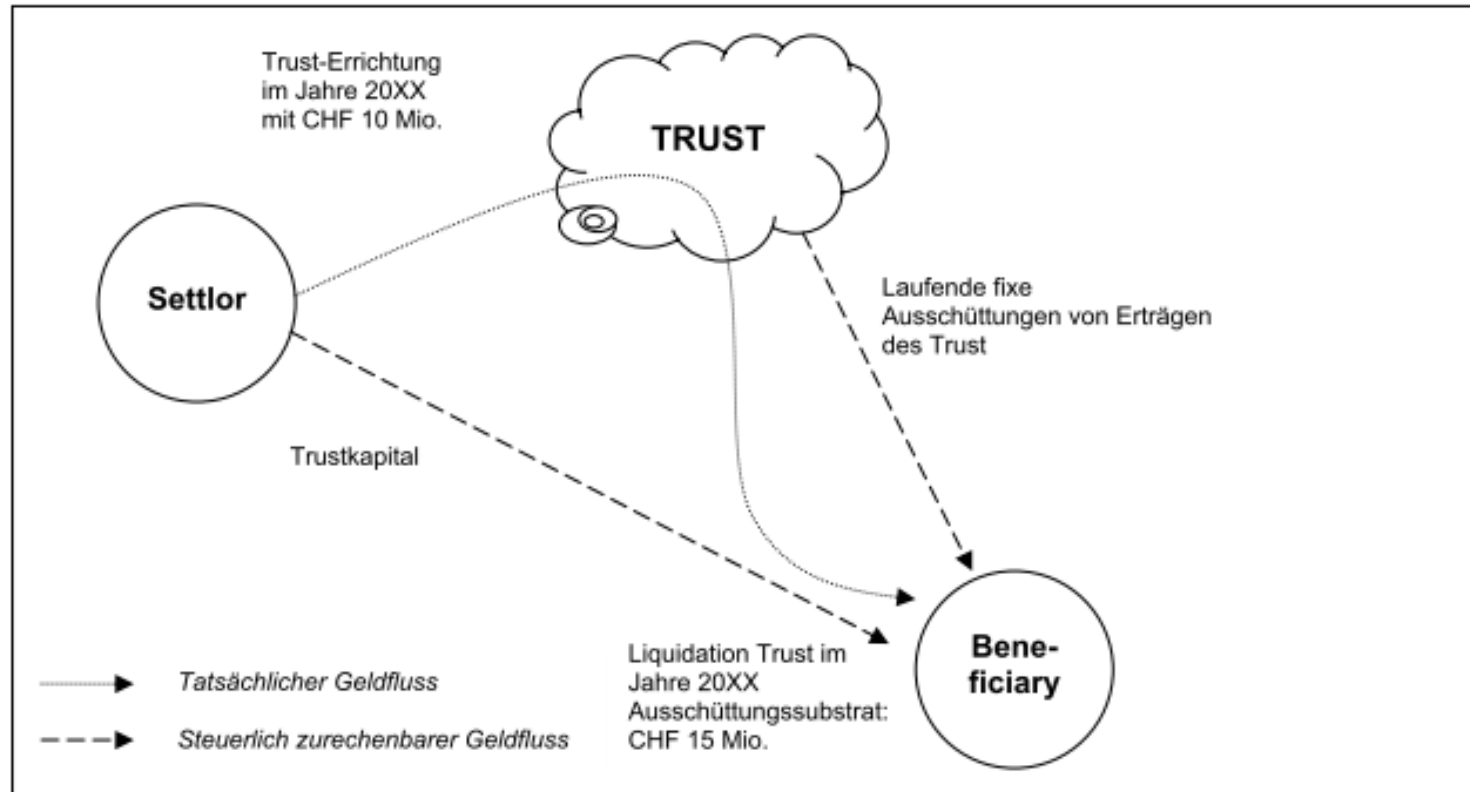
### 5. Revocable Trust (3)

- › Tod des Settlors: **Erbschaftssteuer**, idR zum Höchstsatz (Nichtverwandte)
- › Liquidation: **keine Steuerfolgen**, wenn Rückfluss an Settlor (wenn das Trustvermögen ausnahmsweise an die Beneficiaries fließt, sind Schenkungssteuerfolgen zu prüfen).

## C. Besteuerung von Trusts

### 6. Irrevocable Trust

#### a. Irrevocable Fixed Interest Trust (1)





## C. Besteuerung von Trusts

### 6. Irrevocable Trust

#### a. Irrevocable Fixed Interest Trust (2)

Die Begünstigten (Beneficiaries), der Umfang und der Zeitpunkt der Zuwendungen stehen fest; das Vermögen wird den Beneficiaries anteilmässig zugerechnet und besteuert (allenfalls ist eine Kapitalisierung des Einkommens notwendig).

- › Gründung: **Schenkung** des Kapitals vom Settlor an die Beneficiaries (Schenkungssteuer; Steuersatz wird den Kantonen überlassen).
- › Laufende Besteuerung:
  - = **Vermögenssteuer** des Beneficiary auf dem Kapital
  - = Erträge unterliegen grundsätzlich der **Einkommenssteuer** beim Beneficiary; Zuwendungen gelten im Zeitpunkt des Erwerbs des festen Anspruchs bzw. bei Vereinnahmung durch die Beneficiaries als zugeflossen.



## C. Besteuerung von Trusts

### 6. Irrevocable Trust

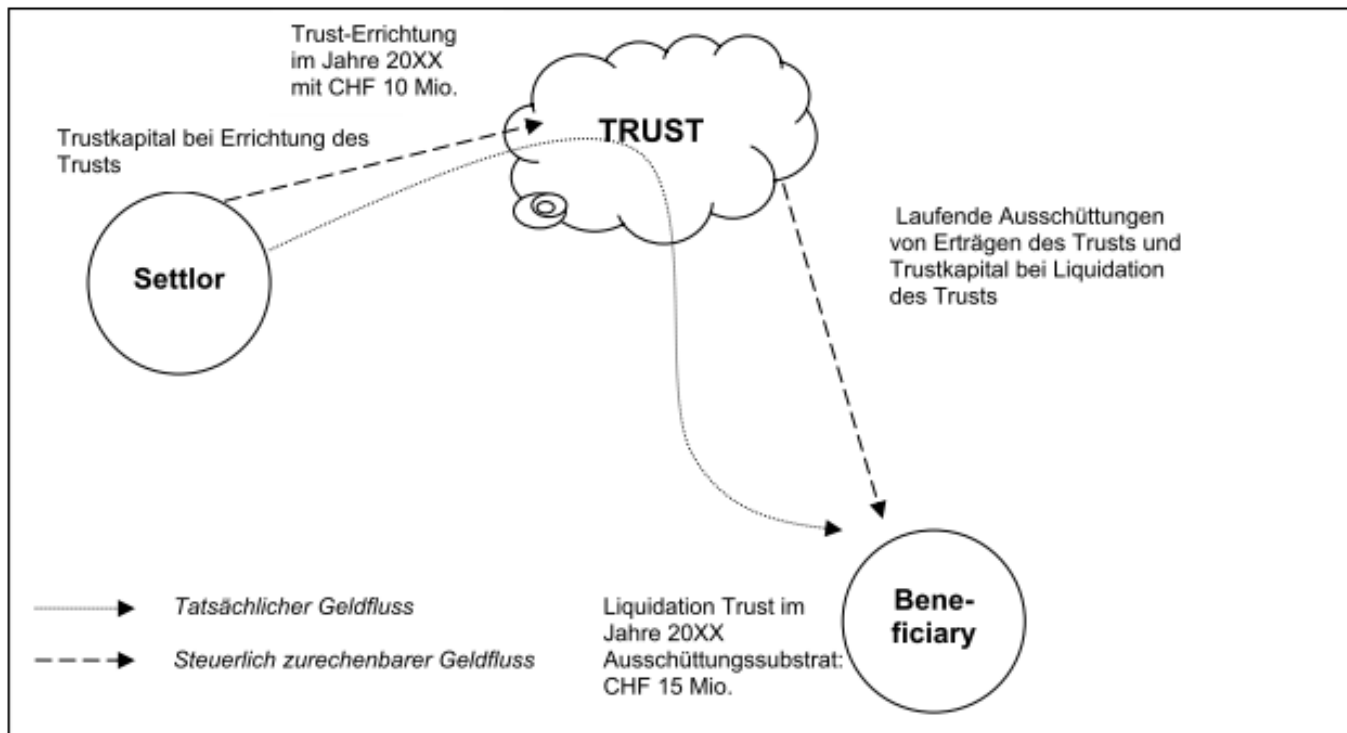
#### a. Irrevocable Fixed Interest Trust (3)

- › Ausschüttungen:
  - von Kapital / Kapitalgewinnen: Nach Ausschüttung aller Erträge (welcher der Beneficiary laufend zu versteuern hat) können Kapital und Kapitalgewinne (welche vom Beneficiary nachzuweisen sind) **steuerfrei** ausgeschüttet werden.
- › Tod des Settlers: **keine Besteuerung**
- › Liquidation: Erträge unterliegen der **Einkommenssteuer**, Kapital und Kapitalgewinne sind **steuerfrei**

## C. Besteuerung von Trusts

### 6. Irrevocable Trust

#### b. Irrevocable Discretionary Trust (1)





## C. Besteuerung von Trusts

### 6. Irrevocable Trust

#### b. Irrevocable Discretionary Trust (2)

Vermögen (Kapital) und Einkommen (Erträge) bleiben grundsätzlich beim Settlor (S), weil keine Entäusserung stattfindet (nur Anwartschaft des Beneficiary [B]).

- › Gründung: keine Steuerfolgen (kein Empfänger, keine Schenkung)
- › Laufende Besteuerung: Settlor versteuert Vermögen/Einkommen
- › Ausschüttung: Ausschüttungen (aus Erträgen, Kapital, Kapitalgewinnen) unterliegen grundsätzlich der Einkommenssteuer, ausnahmsweise der Schenkungssteuer (wenn die besonderen Voraussetzungen dafür – Zuwendung, Bereicherung, Ungentgeltlichkeit und Schenkungswille - gegeben sind), ausser Ausschüttungen an den begünstigten Settlor, welche steuerfrei sind



## C. Besteuerung von Trusts

### 6. Irrevocable Trust

#### b. Irrevocable Discretionary Trust (3)

- › Tod des Settlers: Erbschaftssteuer, idR zum Höchstsatz (Nichtverwandte)
- › Liquidation: wie Ausschüttung (grundsätzlich Einkommenssteuer, ausnahmsweise Schenkungssteuer)





## C. Besteuerung von Trusts

### 6. Irrevocable Trust

#### b. Irrevocable Discretionary Trust (4)

Wenn der **Settlor bei der Errichtung des Trusts im Ausland Wohnsitz** hatte, kann Vermögen und Einkommen weder dem Settlor noch dem Beneficiary zugerechnet werden.

= Dies hat etwa zur Folge, dass an den Settlor ausgeschüttete private Kapitalgewinne des Trusts nicht steuerfrei sind (**Einkommenssteuer**)



## C. Besteuerung von Trusts

### 7. Rechtsprechung

- › BGer. 2P.34/2004 vom 17.02.2005  
Transparente Behandlung eines Bermuda Trust wegen **Steuerhinterziehung** (Sachverhalt).
  
- › CdJ GE ATA 686/2017 vom 20.06.2017  
Steuerumgehung im Zusammenhang mit einem Trust: Transparente Behandlung eines Bermuda Trust. Die Erben konnten die **Errichtung eines Trusts zu Lebzeiten des Erblassers nicht beweisen** (u.a. auch keine Vorlage von Buchhaltungen – Erw. 30). Damit wurde das Trustvermögen zum Nachlass gezählt (Erw. 32). Der Trust wurde zudem offenbar gegründet, um **Steuern zu umgehen** und konnte auch aus diesem Grund nicht anerkannt werden (bestätigt von BGer. 2C\_722/2017 vom 13.12.2017, Erw. 5.5: den Kindern wurden aber 2004 Auszahlungen gemacht und 2009 wurden sie in einem Dokument als Begünstigte bezeichnet).



# D. Literatur



## **D. Literatur**

**Amonn Toni**, Steuerrechtliche Aspekte des Trusts, in: Der Trust, Bern 2008, S. 79-102.

- Trustbesteuerung in der Schweiz – eine Standortbestimmung, ASA 76, 493-512.

**Betschart, Philipp**, Die Besteuerung der liechtensteinischen Familienstiftung : dargestellt anhand der Zürcher Praxis, in: Entwicklungen im Steuerrecht, Zürich 2009, S. 121-129 / successio 2 (2008) 321-326.

- Grundzüge der Trustbesteuerung – dargestellt anhand der Praxis im Kanton Zürich, StR 2007, 158-164.

**Birri, Jürg/Zünd, Philipp**, Wer wird vom AIA erfasst? : transparente Betrachtung von Stiftungen, Trusts und Sitzgesellschaften, Expert Focus89 (2015) 636-640.

**Cretti, Sibilla G.**, L'imposition des trust, NF 2017, 310-313.

**Böckli, Peter**, Der angelsächsische Trust – Zivilrecht und Steuerrecht, StR 2007, 710-730 und 74-795.

**Danon Robert** (Hrsg.), Taxation of trusts in civil law jurisdictions, Zürich 2010.



## **D. Literatur**

**Fischer, Michael/Dori, Benjamin**, Trusts und Steuern: Kreisschreiben 20 der Eidg. Steuerverwaltung : und beim Tod des Settlors?, STH 87 (2013) 549-553.

**Fröhlich, Peter**, Die kontrollierte Stiftung, StR 72 (2017) 272-283.

**Gierhake, Olaf/Peter, Natalie**, Einsatzszenarien von liechtensteinischen Stiftungen und stiftungsähnlichen Zweckvermögen unter dem neuen DBA Schweiz – Liechtenstein, StR 70 (2015) 628-649.

**Grüniger, Harold**, Trusts im Spannungsfeld von Zivil- und Steuerrecht, successio 7 (2013) 297-308.

**Hepberger, Rainer/Maute, Wolfgang**, Die Besteuerung der liechtensteinischen Familienstiftung aus Sicht der Schweiz, StR 59 (2004) 586-603.

**Jaussi, Thomas/Pfirter, Markus**, Trusts und Steuern in der Schweiz : Überblick über die steuerliche Behandlung, STH 85 (2011) 194-202.

**Jung, Marcel R.**, Trusts im internationalen Steuerrecht der Schweiz : Konsequenzen des Haager Trust-Übereinkommens und der beiden Kreisschreiben Nr. 30 und Nr. 20, StR 63 (2008) 398-418.



## D. Literatur

**Maute, Wolfgang/Holenstein, Daniel**, "Steuerliche Sanierung"

liechtensteinischer Familienunterhaltsstiftungen, StR 65 (2010) 2-10.

**Nabholz, Natalie**, Die Besteuerung von irrevocable discretionary Trusts in der Schweiz, Basel 2011.

**Oberle Sven/Schüttpelz Daniel/Cadisch Michael**, Besteuerung von Zuwendungen einer Schweizer Stiftung an deutsche Begünstigte, EF 2020, 247-250.

**Portmann, Markus/Stählin, Frank**, Zur Bemessungsgrundlage der Kapitalsteuer von Vereinen und Stiftungen, ExpertFocus 90 (2016) 273-275.

**Reich, Markus/Simonek, Madeleine**, Die Begünstigung an einer Familienunterhaltsstiftung im Vermögenssteuerrecht – Verwaltungsgericht des Kantons Zug, 12.3.2003, A 2002/6 (StE 2004 B 52.7 Nr. 2), AJP 13 (2004) 995-1001.

**Rechsteiner, Christoph/Peyer, Carola/Beck-Ulmer, Kerstin**, Steuerbefreiung von Förderstiftungen, ExpertFocus 90 (2016) 246-250.

**Rohner, Tobias F./Schärer Christoph**, Diskretionäre Trusts als letztes Mittel gegen den AIA in Steuersachen?: Auslegeordnung unter Berücksichtigung internationaler Standards, Expert Focus 89 (2015) 711-715.



## **D. Literatur**

**Stojanovic, Branka**, L'imposition des fondations de famille de droit suisse, RDAF 69 (2013) 295-343.

**von Opel, Andrea**, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht im Jahre 2018 – Ein Resümee, successio 13 (2019) 279-281.

- Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht im Jahre 2017 – Ein Resümee, successio 12 (2018) 222-231.
- Familienstiftung und Trust : Postulat für eine kohärente Besteuerung, ASA 78 (2009/2010) 265-288.
- Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten in nationalen und internationalen Verhältnissen - unter Einbezug des liechtensteinischen Stiftungsrechts, Basel 2009.



## Kontakt



### Hans Rainer Künzle

Prof. Dr. oec. HSG, Rechtsanwalt, TEP

Titularprofessor für Privatrecht und Privatrechtsvergleichung  
an der Universität Zürich

[www.ius.uzh.ch/de/staff/adjunct-professors/tit-kuenzle/  
person.html](http://www.ius.uzh.ch/de/staff/adjunct-professors/tit-kuenzle/person.html)

KENDRIS AG  
Wengistrasse 1  
CH-8021 Zurich

phone	+41 (0)58 450 59 59
fax	+41 (0)58 450 59 23
mobile	+41 (0)79 234 78 52
e-mail	<a href="mailto:h.kuenzle@kendris.com">h.kuenzle@kendris.com</a>
Internet	<a href="http://www.kendris.com">www.kendris.com</a>