
Widmungs- besteuerung in Liechtenstein

Besteuerung von Stiftern, Begünstigten und Stiftun- gen mit Bezug zur Schweiz

Der vorliegende Beitrag beleuchtet die steuerlichen Aspekte der Errichtung von Stiftungen, besonderen Vermögenswidmungen und stiftungsähnlich ausgestalteten Anstalten sowie Begünstigungen daran. Dabei werden verschiedene Konstellationen und Sachverhalte, insbesondere auch die Vermeidung einer Doppelbesteuerung bei grenzüberschreitenden Situationen mit der Schweiz, beleuchtet.

1 Einleitung

In Liechtenstein ansässige Personen unterliegen mit ihrem beweglichen und unbeweglichen Vermögen¹ der Vermögenssteuer (Art. 9 Abs. 1 SteG)². Die Vermögenssteuer wird dabei nicht selbstständig erhoben, sondern ist über den sogenannten Sollertrag in die Erwerbssteuer integriert (Art. 14 Abs. 2 lit. 1 SteG). Die Höhe des Sollertrags richtet sich nach dem Finanzgesetz und beträgt seit 2011 unverändert 4%.³ Mit anderen Worten unterliegen jährlich 4% des steuerpflichtigen Vermögens zusammen mit den übrigen Erwerbseinkünften (z. B. aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit) der Erwerbssteuer.



Martin A. Meyer

lic. oec. HSG, eidg. dipl. Steuerexperte,
dipl. Treuhandexperte und Treuhänder
(Liechtenstein), Partner, Leiter Steuern und
Recht, PwC GmbH, Liechtenstein



Yves Stadler

M.A. HSG, eidg. dipl. Steuerexperte,
Senior Manager Steuern und Recht,
PwC AG, St. Gallen

Die Tarife für die Erwerbssteuer sind progressiv ausgestaltet (Art. 19 SteG) und betragen maximal 24%.

Stiftungen, besondere Vermögenswidmungen (z. B. Trusts) und stiftungsähnlich ausgestaltete Anstalten werden in Liechtenstein häufig auch von in Liechtenstein ansässigen Personen zum Zwecke des Vermögensschutzes, der Sicherung einer Unternehmensfortführung, der Nachfolge- oder Erbrechtsplanung errichtet.

Die Besteuerung der Errichtung von Stiftungen und stiftungsähnlich ausgestalteten Anstalten (nachfolgend vereinfacht «Stiftung» oder «Stiftungen»), die Besteuerung der Begünstigungen daran sowie die Vermeidung der Doppelbesteuerung bei grenzüberschreitenden Situationen sind Gegenstand des vorliegenden Beitrags.

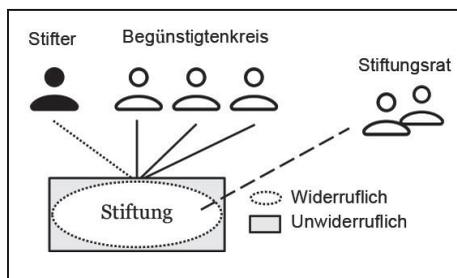


Abbildung: Beispiel einer liechtensteinischen Stiftung

2 Überblick Widmungsbesteuerung

2.1 Hintergrund

Liechtenstein kennt für juristische Personen keine Vermögens- bzw. Kapitalsteuer.⁴ Durch die Widmungsbesteuerung (Art. 13 SteG) soll verhindert werden, dass steuerbares Vermögen durch Übertragung auf eine juristische Person der Vermögenssteuer entzogen wird und es dadurch für das Fürstentum Liechtenstein zu Steuerfällen kommt.

In Bezug auf Stiftungen liegt ein Anwendungsfall der Widmungsbesteuerung vor, wenn eine in Liechtenstein steuerpflichtige natürliche Person

¹ Ausgenommen sind bspw. ausländische Grundstücke und Betriebsstätten gemäss Art. 10 SteG.

² LGBl. 2009 Nr. 640.

³ LGBl. 2018 Nr. 612.

⁴ Das Vermögen von Stiftungen und Trusts von Personen mit Wohnsitz in Liechtenstein unterlag vor der Totalrevision des Steuergesetzes der Vermögens- und Erwerbsteuer. Die Vermögenssteuer bzw. Kapitalsteuer auf Ebene der Stiftung bzw. Trust wurde im Rahmen der Totalrevision abgeschafft (vgl. Bericht und Antrag der Regierung Nr. 48/2010 betreffend die Totalrevision des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (SteG) sowie die Abänderung weiterer Gesetze, S. 81).

INHALTSVERZEICHNIS

1 Einleitung

2 Überblick Widmungsbesteuerung

2.1 Hintergrund

2.2 Anwendungsfälle der Widmungsbesteuerung

2.2.1 Errichtung einer unwiderruflichen, diskretionär ausgestalteten Stiftung

2.2.2 Errichtung einer unwiderruflichen Stiftung mit festen Begünstigungen

2.2.3 Ableben des Errichters

2.2.4 Umwandlung der Begünstigung

2.2.5 Wegfall der stellvertretenden Vermögensbesteuerung

3 Überblick stellvertretende Vermögensbesteuerung

3.1 Hintergrund

3.2 Unwiderrufliche Stiftung

3.3 Widerrufliche Stiftung

4 Zu- und Wegzug in die Schweiz

4.1 Zuzug des Stifters nach Liechtenstein

4.2 Zuzug der Begünstigten nach Liechtenstein

4.3 Wegzug des Stifters in die Schweiz

4.4 Wegzug der Begünstigten in die Schweiz

5 Vermeidung der Doppelbesteuerung

5.1 Hintergrund

5.2 Unwiderrufliche Stiftung

5.2.1 Doppelbesteuerung des Stiftungsvermögens

5.2.2 Doppelbesteuerung der Begünstigten

5.3 Widerrufliche Stiftung

5.3.1 Doppelbesteuerung des Stiftungsvermögens

5.3.2 Doppelbesteuerung des Errichters/der Begünstigten

6 Fazit

Vermögen auf eine Stiftung überträgt, sofern die Begünstigungen nach der Übertragung nicht mehr der Vermögenssteuer unterliegen. Praktisch bedeutsam ist diese Bestimmung insbesondere für Fälle, in denen ein in Liechtenstein steuerpflichtiger Stifter einer unwiderruflich ausgestalteten Stiftung Vermögen widmet, bei der die Begünstigungen wertmässig nicht bestimmbar sind (sog. diskretionäre Stiftung) oder bei der die Begünstigten der Stiftung in Liechtenstein nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind.

Keine Widmungsbesteuerung löst die Einbringung von Vermögenswerten in eine Aktiengesellschaft aus, da in diesem Fall die entsprechenden Anteile beim jeweiligen Aktionär weiterhin der Vermögenssteuer unterliegen. Auch nicht ausgelöst wird die Widmungsbesteuerung bei der Errichtung von widerruflichen Stiftungen, da in diesen Fällen das Vermögen weiterhin dem Errichter zugerechnet wird und von diesem zu versteuern ist (Art. 9 Abs. 4 SteG). Zu guter Letzt kann die Widmungsbesteuerung auch vermieden bzw. aufgeschoben werden, wenn die Stiftung für die sog. stellvertretende Vermögensbesteuerung optiert (vgl. Kapitel 3).

Die Höhe der Widmungssteuer beträgt effektiv 8.75% bis 9.8% und setzt sich zusammen aus einer einfachen Steuer von 3.5% des vermögenssteuerlichen Wertes der Zuwendung (Art. 13 Abs. 1 SteG) zuzüglich eines Gemeindesteuerzuschlags von aktuell 150% bis 180% (für das Jahr 2018)⁵. Da die Erbschafts- und Schenkungssteuern in Liechtenstein abgeschafft wurden, unterliegt die Zuwendung an Stiftungen nicht denselben.

2.2 Anwendungsfälle der Widmungsbesteuerung

2.2.1 Errichtung einer unwiderruflichen, diskretionär ausgestalteten Stiftung

Die Übertragung von Vermögen durch einen in Liechtenstein ansässigen Errichter einer in- oder

ausländischen unwiderruflichen Stiftung unterliegt grundsätzlich der Widmungsbesteuerung, sofern die Begünstigungen wertmässig nicht bestimmbar sind (Art. 13 Abs. 1 SteG).⁶

Keine Widmungssteuer fällt an, wenn das Vermögen bisher nicht der Vermögenssteuer unterlag, z. B. bei in der Schweiz oder in einem anderen ausländischen Staat gelegenen Grundstücken, die von der Vermögenssteuer ausgenommen sind. Auch fällt keine Widmungssteuer an, falls die Übertragung an eine unwiderrufliche in- oder ausländische gemeinnützige steuerbefreite Stiftung (im Sinne von Art. 4 Abs. 2 SteG) erfolgt oder falls die Stiftung für die stellvertretende Vermögensbesteuerung optiert.⁷

In der Praxis machen inländische Errichter von Stiftungen in den meisten Fällen von der Optierung für die stellvertretende Vermögensbesteuerung Gebrauch.

2.2.2 Errichtung einer unwiderruflichen Stiftung mit festen Begünstigungen

Überträgt ein in Liechtenstein ansässiger Errichter Vermögen auf eine unwiderrufliche Stiftung, deren Begünstigungen wertmässig bestimmbar sind, ist zu unterscheiden, wo die Begünstigten ihren Wohnsitz haben.

Bei in Liechtenstein ansässigen (unbeschränkt steuerpflichtigen) Begünstigten unterliegt die Begünstigung der Vermögenssteuer (Art. 12 Abs. 1 lit. e SteG). Die Übertragung des Vermögens auf die Stiftung löst in Bezug auf diese Begünstigungen entsprechend keine Widmungssteuer aus.

In der Schweiz oder in anderen Ländern ansässige Begünstigte werden aufgrund ihrer Begünstigung nicht in Liechtenstein steuerpflichtig. Entsprechend hat der Errichter die Widmungssteuer auf den Teil des Vermögens zu entrichten, der auf im Ausland ansässige Begünstigte entfällt.⁸

2.2.3 Ableben des Errichters

Bei Ableben des Errichters einer Stiftung gelangt die Widmungsbesteuerung zur Anwendung, falls nachrückende Begünstigte ausserhalb Liechtensteins wohnhaft sind.⁹ Dabei ist zu konkretisieren, dass die Widmungssteuer nur dann anfällt, wenn die Stiftung widerruflich war und dem Errichter zugerechnet wurde.

Daraus lässt sich ableiten, dass wenn keine nachrückenden Begünstigten bestimmt sind (d. h. wenn die Stiftung durch Ableben des Stifters unwiderruflich wird und diskretionär ausgestaltet ist), die Widmungssteuer auf dem gesamten Stiftungsvermögen geschuldet ist (sofern die Stiftung nicht für die stellvertretende Vermögensbesteuerung optiert). Allfällige spätere Zuwendungen der Stiftung an in Liechtenstein ansässige Begünstigte unterliegen diesfalls der Erwerbssteuer (Art. 14 Abs. 2 lit. k SteG).

Keine Widmungsbesteuerung fällt immer dann an, wenn die Stiftung bereits vor Ableben des Errichters unwiderruflich ausgestaltet war und nicht für die stellvertretende Vermögensbesteuerung optiert hat.

2.2.4 Umwandlung der Begünstigung

Vorgänge, die nach der ursprünglichen Widmung zu einem Wegfall der Vermögenssteuer-

pflicht führen, lösen die Widmungsbesteuerung aus (Art. 13 Abs. 2 SteG).

Dies ist beispielsweise der Fall, wenn bei unwiderruflichen Stiftungen wertmässig bestimmbare Begünstigungen in wertmässig nicht bestimmbare Begünstigungen umgewandelt werden.¹⁰ Nicht explizit geregelt ist, ob in diesem Szenario die auf wertmässig bestimmbaren Begünstigungen bereits abgerechnete Widmungssteuer (beispielsweise, wenn einer der Begünstigten im Zeitpunkt der Stiftungserrichtung den Wohnsitz in der Schweiz hatte) an die im Zeitpunkt der Umwandlung zu zahlende Widmungssteuer angerechnet wird bzw. ob die Widmungssteuer nur auf vormals wertmässig bestimmten Begünstigungen von Inländern berechnet wird. Für eine Anrechnung bzw. Einschränkung der Besteuerung spricht aus Sicht der Autoren die Tatsache, dass dieser Teil des Stiftungsvermögens bereits der Vermögenssteuerpflicht entzogen wurde und somit nicht ein zweites Mal entzogen werden kann.

2.2.5 Wegfall der stellvertretenden Vermögensbesteuerung

Wie die Umwandlung der Begünstigung löst auch der Widerruf der Optierung für die stellvertretende Vermögensbesteuerung bei einer unwiderruflichen Stiftung (nach Art. 9 Abs. 3 SteG)

⁵ STEUERVERWALTUNG FÜRSTENTUM LIECHTENSTEIN, Infodokument Gemeindesteuerzuschläge für das Steuerjahr 2018 (abgerufen am 29. Mai 2019 unter <https://www.llv.li/files/onlineschalter/Dokument-3016.pdf>).

⁶ Diskretionäre Stiftung bzw. Ermessensstiftung.

⁷ STEUERVERWALTUNG FÜRSTENTUM LIECHTENSTEIN, Merkblatt betreffend die Besteuerung von Stiftungen, stiftungsähnlichen Anstalten und besonderen Vermögenswidmungen mit Persönlichkeit sowie die Besteuerung der Begünstigung an denselben, S. 1 und 4

(abgerufen am 29. Mai 2019 unter <https://www.llv.li/files/onlineschalter/Dokument-3008.pdf>).

⁸ Merkblatt Besteuerung von Stiftungen, S. 2.

⁹ Postulat zur Sicherung der Progression bei der Einkommens- und Vermögenssteuer der Abgeordneten Helen Konzett Bargetze, Thomas Lageder und Wolfgang Marxer vom 27. Oktober 2014. Abgerufen am 29.05.2019 unter https://www.landtag.li/Protokolle/xsl/Landtagsprotokoll_Thema_7943.pdf.

¹⁰ Merkblatt Besteuerung von Stiftungen, S. 6. In der Praxis kommt dies erfahrungsgemäss eher selten vor.

gemäss Art. 13 Abs. 2 SteG die Widmungsbesteuerung aus.¹¹ Es ist jedoch zu präzisieren, dass der Widerruf der Option dann keine Widmungssteuer auslöst, wenn eine wertmässig bestimmbare Begünstigung vorliegt und das Vermögen bei den Begünstigten selbst der Vermögenssteuer unterliegt.¹² Bei wertmässig nicht bestimmbar Begünstigungen löst der Widerruf der Optierung immer die Widmungsbesteuerung aus.

3 Überblick stellvertretende Vermögensbesteuerung

3.1 Hintergrund

Unwiderrufliche und widerrufliche Stiftungen können auf Antrag (sog. Optierung) stellvertretend für die in Liechtenstein ansässigen Begünstigten bzw. den in Liechtenstein ansässigen Errichter die Vermögenssteuer entrichten. Von dieser Optierungsmöglichkeit haben (per Ende 2013) die meisten Vermögensstrukturen mit inländischen Begünstigten Gebrauch gemacht.¹³ Aktuellere Zahlen sind öffentlich derzeit nicht verfügbar. Motive für die stellvertretende Vermögensbesteuerung sind beispielsweise, dass die Begünstigten die Steuerpflicht und den damit verbundenen administrativen Aufwand auf die Vermögensstruktur überwälzen, sie die Ausschüttungen ohne Steuerfolgen vereinnahmen können oder die Vermögensstrukturen den Begünstigten dadurch nicht das gesamte Vermögen offenlegen müssen. Zudem können die Begünstigungen diskretionär ausgestaltet werden, ohne (unmittelbar) steuerliche Nachteile zu erleiden.¹⁴

3.2 Unwiderrufliche Stiftung

Die unwiderrufliche Stiftung kann die Vermögenssteuer stellvertretend für die Begünstigten entrichten (Art. 9 Abs. 3 SteG). Diese Option erlaubt es, die Widmungsbesteuerung bei Einbringung von Vermögen in die Stiftung zu ver-

meiden bzw. aufzuschieben, da die Stiftung anstelle der Begünstigten die Vermögenssteuer abführt.¹⁵ Für die Höhe der Vermögenssteuer ist die Gesamtheit der Begünstigungen massgebend, jedoch zum Alleinstehendentarif ohne Grundfreibetrag.¹⁶ Effektiv kann es dadurch in der Praxis vorkommen, dass bei Vermögensstrukturen mit «tiefen» Vermögenswerten eine Steuerersparnis resultiert, wenn die Besteuerung der Begünstigung auf Ebene der Stiftung anstatt auf Ebene des Steuerpflichtigen stattfindet.¹⁷ Unter Berücksichtigung des anwendbaren Alleinstehendentarifs und der Kosten für die Errichtung und den Unterhalt der Stiftung ist im Einzelfall auch eine Mehrbelastung möglich.

Die stellvertretende Vermögensbesteuerung auf Ebene der Stiftung hat bei unwiderruflichen Stiftungen (mit wertmässig nicht bestimmbar Begünstigungen) den weiteren Vorteil, dass Ausschüttungen an die Begünstigten bei diesen nicht der Erwerbssteuer unterliegen.¹⁸ In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob die Optierung auch für Begünstigungen von ausländischen Stiftungen möglich ist. Das Antragsformular¹⁹ für die stellvertretende Vermögensbesteuerung schliesst dies nicht grundsätzlich aus, setzt jedoch voraus, dass die Stiftung der inländischen Ertragssteuer gemäss Art. 44 ff. SteG unterliegt.²⁰

3.3 Widerrufliche Stiftung

Die widerrufliche Stiftung kann auf Antrag stellvertretend für den Errichter die Vermögenssteuer auf dem Stiftungsvermögen entrichten (Art. 9 Abs. 4 SteG).²¹ Da sich der Tarif nach dem gesamten Vermögen und Erwerb des Errichters richtet,²² dürfte er dadurch keinen Vor- oder Nachteil in Bezug auf die Progression erzielen. Der praktische Nutzen der stellvertretenden Vermögensbesteuerung liegt somit in den in der Einleitung (Kapitel 3.1) beschriebenen Vorteilen. Zudem kann in gewissen Konstellationen,

bzw. bei einer diskretionär ausgestalteten Stiftung, eine Optierung sinnvoll sein (vgl. Kapitel 2.2.3).

4 Zu- und Wegzug in die Schweiz

4.1 Zuzug des Stifters nach Liechtenstein

Der Zuzug eines Errichters einer widerruflichen Stiftung z. B. aus der Schweiz hat zur Folge, dass das Stiftungsvermögen ab Zuzugszeitpunkt der Vermögensbesteuerung unterliegt. Weitere unmittelbare Steuerfolgen i. Z. m. der widerruflichen Stiftung sollten nicht resultieren.

Zieht der Errichter einer unwiderruflichen Stiftung nach Liechtenstein, hat dies nach Auffassung der Autoren keine Widmungsbesteuerung zur Folge. Auch gibt es keine Bestimmungen, wonach eine Zuwendung an eine Stiftung im Hinblick auf den Zuzug eines Stifters nach Liechtenstein als rechtsmissbräuchlich qualifiziert würde. Sollten die Begünstigungen der Stiftung wertmässig bestimmbar sein und hat die Stiftung Begünstigte in Liechtenstein, so unterliegen diese bereits vor Zuzug des Stifters auf Ebene der liechtensteinischen Begünstigten der Vermögenssteuer.

4.2 Zuzug der Begünstigten nach Liechtenstein

Der Zuzug eines Begünstigten einer Stiftung z. B. aus der Schweiz nach Liechtenstein ist nicht Gegenstand der Widmungsbesteuerung. Es stellt sich jedoch die Frage, ob eine Rückerstattung bzw. Anrechnung der auf die wertmässig bestimmbare Begünstigung einer unwiderruflichen Stiftung in der Vergangenheit allenfalls bezahlten Widmungssteuer an die Vermögenssteuer des Begünstigten möglich wäre. Dies wäre wünschenswert, da hierdurch die entstandene steuerliche Doppelbelastung auf einfache Weise eliminiert werden könnte. Eine gesetzliche Grundlage hierfür besteht derzeit jedoch nicht. Der Zuzug eines Begünstigten, dessen Begünstigung wertmässig nicht bestimmbar ist, hat keine unmittelbaren Steuerfolgen. Die von der Stiftung erhaltenen Zahlungen unterliegen jedoch der Erwerbssteuer, wenn die Stiftung nicht für die stellvertretende Vermögensbesteuerung optiert hat (Art. 14 Abs. 2 lit. k SteG).

4.3 Wegzug des Stifters in die Schweiz

Der Wegzug des Stifters einer liechtensteinischen Stiftung ins Ausland, z. B. in die Schweiz, löst keine Widmungsbesteuerung aus.

¹¹ Merkblatt Besteuerung von Stiftungen, S. 6.

¹² Bericht und Antrag der Regierung Nr. 48/2010 betreffend die Totalrevision des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (SteG) sowie die Abänderung weiterer Gesetze, S. 83.

¹³ Postulatsbeantwortung der Regierung an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein betreffend Sicherung der Progression bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, Nr. 52/2015, S. 12.

¹⁴ Postulatsbeantwortung, S. 24.

¹⁵ Dies setzt einen Antrag der Begünstigten und eine Zustimmung der für die Ausschüttungen zuständigen Organe voraus.

¹⁶ Postulatsbeantwortung, S. 15–16.

¹⁷ Postulatsbeantwortung, S. 19.

¹⁸ Merkblatt Besteuerung von Stiftungen, S. 4.

¹⁹ Antrag auf stellvertretende Vermögensbesteuerung (Optierung), abgerufen am 06. Juni 2019 unter <https://www.llv.li/files/onlineschalter/Dokument-1272.pdf>.

²⁰ Unseres Erachtens sollte somit eine Optierung unter Voraussetzung einer beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht der ausländischen Stiftung im Inland möglich sein, d. h. bspw. aufgrund einer Betriebsstätte oder des Ortes der tatsächlichen Verwaltung im Inland.

²¹ Merkblatt Besteuerung von Stiftungen, S. 6.

²² Vgl. Art. 9 Abs. 4 SteG, zweiter Satz.

4.4 Wegzug der Begünstigten in die Schweiz

Der Wegzug eines Begünstigten einer unwiderruflichen Stiftung ins Ausland (z. B. in die Schweiz), dessen Begünstigung wertmässig bestimmbar ist, löst ebenfalls keine Widmungsbesteuerung aus. Begründet wird dies damit, dass eine Wegzugsbesteuerung EWR-abkommensrechtlich unzulässig wäre und der Wegzug nicht mehr der Steuerfreiheit Liechtensteins unterliegt.²³

Der Wegzug eines Begünstigten einer unwiderruflichen Stiftung, dessen Begünstigung wertmässig nicht bestimmbar ist und bei dem die Begünstigung aufgrund der Optierung der Vermögenssteuer unterliegt, löst auch keine Widmungsbesteuerung aus. Ob eine Doppelbesteuerung resultiert, hängt davon ab, ob die Stiftung im Zugzugsstaat steuerlich transparent betrachtet wird und ob die Begünstigung beim Begünstigten der Vermögenssteuer unterliegt. In der Schweiz kann die Antwort je nach Zugzugsanton unterschiedlich ausfallen.²⁴

5 Vermeidung der Doppelbesteuerung

5.1 Hintergrund

Das Stiftungsvermögen kann mindestens auf zwei Arten von einer Doppelbesteuerung betroffen sein. Einerseits auf Ebene der Stiftung, bei der die Vermögenserträge (insbesondere Zinsen und Dividenden) sowohl mit ausländischen Quellensteuern als auch mit der liechtensteinischen Ertragssteuer belastet sind. Andererseits auf Ebene der Begünstigten, bei denen das Stiftungsvermögen bzw. die Begünstigungen bzw. die Erträge darauf in Liechtenstein der Vermögenssteuer und im Ausland ggf. der Einkommenssteuer unterliegen können.²⁵

Vorliegend soll untersucht werden, wie in diesen beiden Fällen die Doppelbesteuerung mittels einer Rückerstattung oder Anrechnung der Steuerlast vermieden werden kann.

5.2 Unwiderrufliche Stiftung

5.2.1 Doppelbesteuerung des Stiftungsvermögens

Unwiderrufliche Stiftungen mit Sitz in Liechtenstein sind selbst Steuersubjekt und unterliegen der Ertragssteuer (Art. 44 ff. SteG) bzw. werden allenfalls als Privatvermögenstruktur (Art. 61 SteG) besteuert.²⁶

In Bezug auf quellensteuerbelastete Einkünfte ist zu prüfen, ob die Stiftung selbst rückerstattungsberechtigt ist. Dieser Test ist in der Praxis auf Basis des anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) vorzunehmen.²⁷ Falls die Stiftung nicht rückerstattungsberechtigt ist, kann weiter geprüft werden, ob die Begünstigten der Stiftung selbst rückerstattungsberechtigt sind. Bei wertmässig nicht bestimmbar Begünstigungen dürfte dieser Nachweis in der Praxis sehr schwierig sein, da die Begünstigten nicht über einen klagbaren Rechtsanspruch auf Zuwendungen aus der Stiftung verfügen. Sind die Begünstigungen der Stiftung wertmässig bestimmbar, kann ein Nachweis der Nutzungsberechtigung aufgrund des klagbaren Rechtsanspruchs allenfalls gelingen. Jedoch werden die Erträge in der Praxis aufgrund der fehlenden Kontrolle bzw. Verfügungsmacht der Begünstigten über die Vermögenswerte i. d. R. wohl eher der Stiftung zugerechnet.

Falls keine Rückerstattung der ausländischen Quellensteuern durch die Stiftung oder die Begünstigten möglich bzw. vorgesehen sein sollte, ist eine Steueranrechnung in Liechtenstein in Betracht zu ziehen (Art. 22 SteG für natürliche Personen und Art. 22 i. V. m. 63 SteG für juristische Personen).²⁸ Bei unwiderruflichen Stiftungen ist die Steueranrechnung auf Ebene der Stiftung zu prüfen. Sind die Begünstigungen wertmässig bestimmbar, wäre auch eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuern bei den Begünstigten denkbar, sofern die Begünstigung bei diesen der Vermögenssteuer unterliegt und

sofern die übrigen Voraussetzungen für eine Anrechnung erfüllt sind.²⁹ In diesem Fall würden die ausländischen Quellensteuern an die liechtensteinische Steuer (berechnet auf dem Sollertrag der quellensteuerbelasteten Vermögenswerte) angerechnet.³⁰ In der Praxis erachtet die liechtensteinische Steuerverwaltung die unwiderrufliche Stiftung jedoch als steuerlich intransparent und gewährt nur der Stiftung – nicht aber den Begünstigten – die Steueranrechnung, sofern die Voraussetzungen erfüllt sind.

5.2.2 Doppelbesteuerung der Begünstigten

Falls die unwiderrufliche Stiftung mit Sitz in Liechtenstein diskretionär ausgestaltet ist und für die stellvertretende Vermögensbesteuerung optiert hat, sollte unter der Annahme, dass im Wohnsitzstaat des Begünstigten keine der Vermögenssteuer unterstehende Begünstigung ermittelt werden kann, keine Doppelbesteuerung für diesen im Ausland ansässigen Begünstigten resultieren.

Falls die Stiftung über wertmässig bestimmbare Begünstigungen verfügt und für die stellvertretende Vermögensbesteuerung optiert hat, kann für im Ausland ansässige Begünstigte der Stiftung eine Doppelbesteuerung resultieren. Dies insbesondere, falls die Begünstigung zusätzlich zur liechtensteinischen Vermögenssteuer auch im Ausland bei den Begünstigten der Vermögenssteuer (und Erträge daraus der ausländischen Einkommenssteuer) unterläge.³¹ Um dies zu vermeiden, unterliegen nur die inländischen Begünstigten der stellvertretenden Vermögensbesteuerung.³²

5.3 Widerrufliche Stiftung

5.3.1 Doppelbesteuerung des Stiftungsvermögens

Bei widerruflichen Stiftungen wird das Stiftungsvermögen dem liechtensteinischen Errichter zugerechnet und ist von diesem zu versteuern (Art. 9 Abs. 4 SteG). Der Nachweis der Nutzungsberechtigung des Errichters an den Vermögenserträgen

²³ Vernehmlassungsbericht der Regierung betreffend die Totalrevision des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) sowie Abänderung der entsprechenden Spezialgesetze, S. 97–98 (abgerufen am 29. Mai 2019 unter https://www.llv.li/files/srk/pdf-llvrk-vernehm._2009_totalrevision_gesetz_landes_und_gemeindesteuern.pdf).

²⁴ Vgl. Steiner/ Frankhauser/Brügger, Transparente Besteuerung juristischer Personen in der Schweiz, in Expert Focus 2019 6–7, S. 530–536.

²⁵ Bei Zuwendungen aus der Stiftung, die beim Begünstigten der Erwerbssteuer, der ausländischen Einkommenssteuer oder Schenkungssteuer unterliegen, sollte keine Doppelbesteuerung resultieren, da diese i. d. R. nur im Wohnsitzstaat steuerbar sind.

²⁶ Merkblatt Besteuerung von Stiftungen, S. 3.

²⁷ Gemäss Protokoll zum DBA Schweiz-Liechtenstein (SR 0.672.951.43) kann die unwiderrufliche, nicht kontrollierte, diskretionär ausgestaltete und ordentlich

besteuerte liechtensteinische Stiftung als ansässige Person das DBA in Anspruch nehmen.

²⁸ Auf die Freistellungsmethode wird vorliegend nicht eingegangen, da die Zins- und Dividendenbetrag bringenden Vermögenswerte i. d. R. dem Ansässigkeitsstaat zur Besteuerung zugewiesen werden.

²⁹ Insbesondere, falls die Erträge aus Quellenstaaten stammen, mit denen Liechtenstein ein DBA abgeschlossen hat, welches die Anrechnungsmethode vorsieht bzw. falls ein Gegenrecht besteht. Vgl. STEUERVERWALTUNG FÜRSTENTUM LIECHTENSTEIN, Merkblatt betreffend die Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf Einkünften von natürlichen Personen, S. 1 (abgerufen am 03. Juni 2019 unter https://www.llv.li/files/online_schalter/Dokument-2912.pdf).

³⁰ Merkblatt Anrechnung, S. 2.

³¹ Dies dürfte bspw. bei einem Begünstigten mit Wohnsitz in der Schweiz der Fall sein.

³² Merkblatt Besteuerung von Stiftungen, S. 5.

WIDMUNGSBESTEUERUNG

Ausgestaltung der Stiftung	Widerruflich	Unwiderruflich	
Ermessensbefugnis des Treuhänders	Diskretionär / nicht diskretionär	Nicht diskretionär	Diskretionär
Begünstigungen	Wertmässig bestimmbar / nicht bestimmbar	Wertmässig bestimmbar	Wertmässig <u>nicht</u> bestimmbar
Steuerfolgen der Stiftungserrichtung	Keine	Widmungsbesteuerung (mit Ausnahmen, bspw. wenn optiert oder Begünstigte nur im Inland ansässig)	Widmungsbesteuerung (mit Ausnahmen, bspw. wenn optiert oder Zuwendung an steuerbefreite Stiftung)
Stellvertretende Vermögensbesteuerung möglich	Ja	Ja (für Begünstigte mit Wohnsitz im Inland)	Ja
Rückerstattung/Anrechnung Quellensteuer auf Stiftungsvermögen bzw. Begünstigung	Grds. durch Errichter Erfolgchancen im Einzelfall zu beurteilen	Grds. durch Stiftung Erfolgchancen im Einzelfall zu beurteilen	Grds. durch Stiftung Erfolgchancen im Einzelfall zu beurteilen
Doppelbesteuerung der Begünstigung / des Errichters	Keine	Keine (nur inländische Begünstigungen optierbar)	Keine (sofern keine Vermögenssteuer auf Begünstigung im Ausland erhoben wird)

Tabelle: Überblick über die Besteuerung von Vermögenswidmungen und Begünstigungen

sollte einfacher möglich sein als bei der unwiderruflichen Stiftung. Entsprechend sollten auch die Chancen auf eine Rückerstattung von ausländischen Quellensteuern erfolgsversprechender sein. In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass gemäss den von Liechtenstein abgeschlossenen DBA auf Zinsen grundsätzlich keine Sockelsteuerbelastung resultiert. Bei Dividenden hingegen ist in einigen Fällen eine Sockelsteuerbelastung durch den Quellenstaat vorgesehen.³³

Falls der Errichter der Stiftung keine Rückerstattung oder nur eine teilweise Rückerstattung der ausländischen Quellensteuern erreichen kann und falls die Voraussetzungen für eine Steueranrechnung (vgl. Kapitel 5.2.1) erfüllt sind, sollte dem Errichter in Liechtenstein die Anrechnung gewährt werden. Die Anrechnung müsste nach unserer Auffassung zudem auch bei einer stellvertretenden Vermögensbesteuerung zulässig sein.

5.3.2 Doppelbesteuerung des Errichters/der Begünstigten

Aus der Optierung der widerruflichen Stiftung zur stellvertretenden Vermögensbesteuerung sollte keine Doppelbesteuerung beim Errichter bzw. den Begünstigten resultieren.

6 Fazit

Die Widmungsbesteuerung wird bei der Errichtung von unwiderruflichen Stiftungen mit liechtensteinischen Begünstigten in der Praxis häufig durch die Optierung zur stellvertretenden Vermögensbesteuerung vermieden bzw. aufgeschoben. Neben dem Steueraufschub hat die Optierung unter anderem den Vorteil, dass die Begünstigten die Steuerpflicht und den damit verbundenen administrativen Aufwand überwälzen und Ausschüttungen ohne weitere Steuerfolgen vereinnahmen können. Ob die Optierung zu einem Steuervorteil aufgrund einer

tiefere Progression führt, hängt von den individuellen Verhältnissen ab und ist im Einzelfall zu prüfen.

Bei widerruflichen Stiftungen hat die Optierung zur stellvertretenden Vermögensbesteuerung auf den ersten Blick keine besonderen Vorteile, namentlich in Bezug auf die Progression. Bei Ableben des Errichters fällt bei einer diskretionär ausgestalteten Stiftung ohne Optierung die Widmungssteuer an. Zudem unterliegen zukünftige Ausschüttungen an Begünstigte der Erwerbssteuer.

Der Zu- und Wegzug eines Stiftungerrichters oder eines Begünstigten aus der Schweiz nach Liechtenstein (und umgekehrt) löst keine Widmungssteuerfolgen in Liechtenstein aus. Beim Zuzug in die Schweiz kann die steuerliche Behandlung der Begünstigung an einer liechtensteinischen Stiftung je nach Wohnsitzkanton des Begünstigten unterschiedlich ausfallen.

In Bezug auf die Rückerstattung bzw. Anrechnung von ausländischen Quellensteuern auf Erträgen

des Stiftungsvermögens zeigt sich, dass insbesondere bei widerruflich ausgestalteten Stiftungen erfolgsversprechende Chancen auf eine Rückerstattung bzw. Anrechnung der Steuerlast bestehen.

Man ist daher gut beraten, beim Aufsetzen einer Stiftung die zukünftigen Entwicklungen und unterschiedlichen Konstellationen wie bspw. die Herkunft der Erträge oder den Wohnort der Begünstigten in die Entscheidung für oder gegen eine Optierung für die stellvertretende Vermögensbesteuerung miteinzubeziehen.

³³ Die nicht rückforderbare Sockelsteuer auf Dividenden beträgt 5%–15%, vgl. STEUERVERWALTUNG FÜRSTENTUM LIECHTENSTEIN, Übersicht über die zulässigen Quellensteuersätze aufgrund von liechtensteinischen Staatsverträgen und internationalen Steuerabkommen, abgerufen am 04. Juni 2019 unter https://www.llv.li/files/stv/pdf-llv-stv-int_quellensteuer_saeetze.pdf.