



zsis) powered by | s | s)

Privatnützige liechtensteinische Familienstiftungen aus Sicht des Kantons Luzern

Private

International

QUICK READ Das liechtensteinische Recht lässt reine Familienstiftungen ausdrücklich zu und räumt dem Stifter weitreichende Gestaltungsfreiheit ein. In der Schweiz wird eine gültig errichtete liechtensteinische Stiftung zivilrechtlich anerkannt. Steuerlich hängt ihre Behandlung jedoch massgeblich davon ab, ob sie als kontrolliert gilt.

Die kantonale Praxis nimmt eine kontrollierte Stiftung bereits bei einzelnen Kontrollindizien an und behandelt sie transparent. Nach Ansicht der Autoren darf der Stiftung die Steuersubjektivität nur bei Vorliegen einer Steuerumgehung aberkannt werden. Liechtenstein behandelt eine Stiftung dagegen nur dann transparent, wenn sich der Stifter das Widerrufsrecht vorbehalten hat.

Nach dem DBA CH-FL ist eine liechtensteinische Stiftung nur dann ansässig und damit zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer berechtigt, wenn weder Widerrufs-, Änderungs- oder Weisungsrechte noch einklagbare Ansprüche der Begünstigten bestehen und sie nicht als Privatvermögensstruktur besteuert wird.

Für einen in Luzern ansässigen Stifter hängen die Steuerfolgen erheblich von der Qualifikation der Stiftung ab. Gilt sie als kontrolliert, werden Vermögen und Erträge weiterhin dem Stifter zugerechnet. Andernfalls erfolgt die Zurechnung an die Stiftung selbst oder, bei festem Begünstigtenkreis, an die Begünstigten. Danach richtet sich insbesondere, welcher Erbschaftssteuersatz zur Anwendung gelangt und ob die kommunale Nachkommen-Erbschaftssteuer zu beachten ist. Stets zu berücksichtigen ist ferner die rückwirkende Erbschaftssteuer auf Schenkungen innert fünf Jahren vor dem Tod des Stifters. Qualifizieren die Schweiz und Liechtenstein die Stiftung unterschiedlich oder haben Begünstigte ihren Wohnsitz im Ausland, drohen überdies Doppelbesteuerungen.

Angesichts der unklaren Rechtslage empfiehlt es sich, die steuerliche Behandlung vorgängig mittels Steuerrulings in der Schweiz und in Liechtenstein abzusichern.



Martin A. MEYER

lic. oec. HSG, dipl. Steuerexperte,
dipl. liechtensteinischer Treuhandexperte,
lizenzierter Treuhänder, TEP Fachspezialistin
Managing Partner | WeTrust Group
martin.meyer@wetrust.li



Stefan QUADERER

LL.M. International Taxation,
dipl. liechtensteinischer Treuhandexperte,
lizenzierter Treuhänder, TEP
Managing Partner | WeTrust Group
stefan.quaderer@wetrust.li



Mato BUBALOVIC

M.A. HSG in Law, dipl. Steuerexperte
Partner | WeTrust Tax AG
mato.bubalovic@wetrust.li

QUICK READ

2

HAUPTTEIL

3

1. Einleitung

3

2. Zivilrechtliche Grundlagen

4

3. Steuerrechtliche Grundlagen

5

4. Fazit

21

1. Einleitung

Die Strukturierung von Vermögen über liechten- 1
steinische Rechtsträger findet in der Schweizer Be-
ratungspraxis oft weniger Beachtung, als es ihr
Potenzial nahelegen würde. Dabei ergänzen liechten-
steinische Strukturen die Schweizer Vermögens- und
Nachfolgeplanung sinnvoll, weil die nach Schweizer
Recht zulässigen Familienstiftungen hinsichtlich ih-
rer Zwecksetzung deutlich enger ausgestaltet sind.
Einen Schweizer Trust gibt es nicht, und das Gesetz-
gebungsprojekt dazu hat der Bundesrat im Jahr 2023
zurückgestellt. Die Errichtung von Fideikommissen
und reine Unterhalts- und Genussstiftungen, die vor-
aussetzungslose Zuwendungen zwecks Erhöhung des
Lebensstandards gewähren, sind gemäss Gesetz und
bundesgerichtlicher Rechtsprechung unzulässig.⁰¹
Das liechtensteinische Stiftungsrecht erlaubt dem-
gegenüber ausdrücklich reine Familienstiftungen und
räumt der Stifterin oder dem Stifter weitreichende
Gestaltungsfreiheit ein. Die geografische, sprachliche,
kulturelle und rechtliche Nähe beider Staaten legt eine
grenzüberschreitende Betrachtung zusätzlich nahe.

Ob eine liechtensteinische privatnützige Familienstif- 2
tung für in der Schweiz ansässige Personen tatsäch-
lich eine sinnvolle Option ist, entscheidet sich aller-
dings oft erst auf der Steuerebene. Im Zentrum steht
dabei die Frage, ob die Stiftung als eigenständiges
Steuersubjekt anerkannt wird oder ob ihr Vermögen
der Stifterin resp. dem Stifter oder den Begünstigten
zugerechnet wird. Weil die resultierenden Steuerfol-
gen wesentlich vom kantonalen Recht geprägt sind,
betrachtet der vorliegende Beitrag sie beispielhaft
aus der Sicht des Kantons Luzern.⁰²

⁰¹ Zu beachten: Motion Burkart 22.4445 «Die Schweizer Familienstiftung stärken. Verbot der Unterhaltsstiftung aufheben», online aufgerufen am 19. Oktober 2026 unter: <https://www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20224445>.

⁰² Die nachfolgenden Ausführungen zur steuerlichen Beurteilung aus Sicht des Kantons Luzern wurden mit Hien Le, Leiter Rechtsabteilung der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, fachlich abgestimmt und von diesem inhaltlich bestätigt. Sie geben insoweit die Rechtsauffassung der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern wieder.



2. Zivilrechtliche Grundlagen

- 3 Im Folgenden sollen die zivilrechtlichen Grundlagen der liechtensteinischen Familienstiftung sowie der stiftungsähnlichen Anstalt kurz dargelegt werden.

2.1 Grundzüge der liechtensteinischen

Familienstiftung

- 4 Das liechtensteinische Stiftungsrecht umschreibt die Stiftung im Allgemeinen als «ein rechtlich und wirtschaftlich verselbständigtes Zweckvermögen, welches als Verbandsperson (juristische Person) durch die einseitige Willenserklärung des StifTERS errichtet wird. Der Stifter widmet das bestimmt bezeichnete Stiftungsvermögen und legt den unmittelbar nach aussen gerichteten, bestimmt bezeichneten Stiftungszweck sowie Begünstigte fest».⁰³
- 5 Hinsichtlich des Stiftungszwecks unterscheidet das liechtensteinische Stiftungsrecht, ob die Stiftung gemeinnützigen oder privatnützigen Zwecken dient. Eine privatnützige Stiftung liegt nach Art.552 §2 Abs.3 PGR vor, wenn sie ganz oder überwiegend auf private oder eigennützige Zwecke ausgerichtet ist. Ausdrücklich als privatnützig bezeichnet werden die reinen Familienstiftungen. Dabei handelt es sich um Stiftungen, deren Stiftungsvermögen ausschliesslich der Bestreitung der Kosten der Erziehung oder Bildung, der Ausstattung oder Unterstützung von Angehörigen einer oder mehrerer Familien oder ähnlichen Familieninteressen dient.⁰⁴ Im Gegensatz zum Schweizer Stiftungsrecht, welches aufgrund der restriktiven bundesgerichtlichen Auslegung von Art.335 ZGB ein Verbot von reinen Unterhalts- bzw. Genussstiftungen kennt, sind solche in Liechtenstein damit ausdrücklich zulässig.⁰⁵
- 6 Eine weitere Besonderheit des liechtensteinischen Stiftungsrechts findet sich in der weitreichenden Stifterfreiheit. Mit der Errichtung der Stiftung trennt sich der Stifter grundsätzlich endgültig vom gewidmeten Vermögen; Eigentümerin des Stiftungsvermögens ist fortan allein die Stiftung als selbständiges Rechtssubjekt (sog. Trennungsprinzip). Zugleich erstarrt der in den Stiftungsdokumenten niedergelegte Stifterwille grundsätzlich unabänderlich im Stiftungszweck (sog. Erstarrungsprinzip).⁰⁶ Die Stiftungsorgane sind an

diesen perpetuierten Stifterwillen gebunden und haben das Stiftungsvermögen entsprechend dem vom Stifter vorgegebenen Zweck zu verwalten.

Das Erstarrungsprinzip kann jedoch durchbrochen werden, wenn sich die Stifterin ausdrücklich Änderungs- oder Widerrufsrechte gemäss Art.552 §30 Abs.1 PGR vorbehalten hat (sog. Stifterrechte). Mittels Widerrufsrechts kann die widerrufsberechtigte Stifterin die Stiftung und damit die Vermögenswidmung rückgängig machen, während ihr das Änderungsrecht erlaubt, die Stiftungserklärung und die darauf gestützten statutarischen Dokumente zu ändern, ohne die Stiftung zu widerrufen. Hat sich die Stifterin entsprechende Stifterrechte vorbehalten, kommt es zunächst nur zu einer beschränkten Erstarrung ihres Stifterwillens. Da diese Rechte nach Art.552 §30 Abs.1 PGR höchstpersönlicher Natur und damit weder übertragbar noch vererblich sind, kommt es spätestens mit dem Tod der Stifterin zu einer endgültigen und vollständigen Erstarrung des Stifterwillens.⁰⁷

2.2 Grundzüge der stiftungsähnlichen Anstalt

Art.534 Abs.1 PGR definiert die Anstalt als ein «rechtlich verselbständigtes und organisiertes, dauernden wirtschaftlichen oder anderen Zwecken gewidmetes, ins Handelsregister als Anstaltsregister eingetragenes Unternehmen». Gesetzessystematisch – eingeordnet nach den Körperschaften und vor den Stiftungen – stellt die Anstalt eine Zwitterform dar: Sie lässt sich generell weder den Körperschaften noch den Stiftungen zuordnen, sondern kann kraft weitgehender Gestaltungsfreiheit körperschaftsähnlich oder stift-

⁰³ Art.552 §1 Abs.1 des Personen- und Gesellschaftsrechts (des Fürstentums Liechtenstein) vom 20. Januar 1926 (PGR; LR 216.0).

⁰⁴ Art.552 §2 Abs.4 Ziff.1 PGR.

⁰⁵ Vgl. Opel Andrea/Oesterheld Stefan, Zukunft für die Schweizer Familienstiftung, SJZ 118/2022, S. 952 ff.

⁰⁶ Gasser Johannes, Liechtensteinisches Stiftungsrecht – Praxiskommentar, Art.552 §1 PGR N 9 und Art.552 §2 PGR N 4.

⁰⁷ Müller Erik /Bösch Werner, Liechtenstein, in: Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Rz. 12 (zit. Müller/Bösch, Handbuch Stiftungsrecht); Gierhake Olaf/Peter Natalie, Einsatzszenarien von liechtensteinischen Stiftungen und stiftungsähnlichen Zweckvermögen unter dem neuen DBA Schweiz-Liechtenstein, StR 2015, S. 632 ff.



tungsähnlich ausgestaltet werden.⁰⁸ Anhaltspunkte für eine stiftungsähnliche Anstalt bestehen, wenn:⁰⁹

- die Anstalt ohne Mitglieder und ohne in Anteile zerlegtes Kapital organisiert ist, oder
 - keine Gründerrechte vorliegen (d.h. mit Verwaltung als oberstem Organ), oder
 - Gründerrechte vorliegen, ein Beistatut erlassen wurde, welches abweichend vom Inhaber der Gründerrechte eine Nachfolgeregelung bzw. Begünstigung zugunsten Dritter festlegt.
- 9 Unter Gründerrechten ist die Gesamtheit der Befugnisse zu verstehen, die dem Gründer gegenüber der Anstalt zustehen. Ihr Inhaber bildet nach Art. 543 Abs. 1 Satz 1 PGR das oberste Organ und hat damit dauernden Einfluss auf das anstaltliche Geschehen, indem er die Verwaltung bestellt, Statuten und Beistatuten erlässt und ändert (Art. 549 Abs. 1 PGR) und die Begünstigten bestimmt (Art. 545 Abs. 1 PGR).¹⁰ Anders als die Stifterrechte sind sie abtretbar und vererblich, und solange keine Dritten als Begünstigte eingesetzt sind, gilt der Inhaber selbst als begünstigt.¹¹ Werden keine Gründerrechte ausgegeben oder betrauen die Statuten die Verwaltung mit den Befugnissen des obersten Organs (Art. 543 Abs. 1 Satz 2 PGR), verlieren sie ihre Herrschaftsfunktion, und wirtschaftlich Berechtigte sind nicht mehr deren Inhaber, sondern die Begünstigten.¹²
- 10 Auf Familienanstanen ohne Mitglieder finden ergänzend die Vorschriften über die Familienstiftungen Anwendung, soweit der Anstaltsabschnitt oder die Statuten nichts Abweichendes vorsehen.¹³ Materiell nähert sich die stiftungsähnliche Anstalt der Familienstiftung damit stark an. Formell bleibt sie eine Anstalt nach Art. 534 ff. PGR und unterscheidet sich von der Stiftung namentlich durch die zwingende Handelsregistereintragung (die privatnützige Stiftung wird gem. Art. 552 § 20 PGR bloss angezeigt), die Zulässigkeit eines uneingeschränkt wirtschaftlichen Zwecks sowie die subsidiäre Anwendung des Rechts der Treuunternehmen mit Persönlichkeit (Art. 551 Abs. 1 PGR).
- 11 Analog der stiftungsähnlichen Anstalt kann auch der liechtensteinische Trust (mit Rechtspersönlichkeit) stiftungsähnlich ausgestaltet werden.¹⁴

Nachfolgende Ausführungen konzentrieren sich auf die liechtensteinische Familienstiftung, gelten aber, wo nicht anders vermerkt, für die stiftungsähnlichen Rechtsformen analog.

3. Steuerrechtliche Grundlagen

3.1 Unilaterale Anerkennung liechtensteinischer Familienstiftungen

Bei internationalen Strukturierungen mittels juristischer Personen kommt deren steuerrechtlicher Anerkennung zentrale Bedeutung zu. Nachfolgend wird daher dargestellt, unter welchen Voraussetzungen eine liechtensteinische privatnützige Familienstiftung sowohl aus schweizerischer als auch aus liechtensteinischer Perspektive als eigenständiges Steuersubjekt anerkannt wird.

3.1.1 Unilaterale Anerkennung (Schweiz)

3.1.1.1 Zivilrechtliche Anerkennung

Liechtensteinische Rechtsformen können nicht ohne Weiteres in das schweizerische Rechtssystem überführt werden. Die Besteuerungsregeln knüpfen dabei an die zivilrechtliche Ausgestaltung ausländischer Rechtsträger an. Gesetzlich wird hierzu fest-

⁰⁸ Widrig Marcel/Meyer Martin, Die privatrechtliche liechtensteinische Anstalt mit geteiltem oder ungeteiltem Kapital, zsis) 1/2020, N 2 und 15 (zit. Widrig/Meyer, Die privatrechtliche liechtensteinische Anstalt).

⁰⁹ Massgebend ist jedoch immer die konkrete (statutarische) Ausgestaltung, vgl. Widrig/Meyer, Die privatrechtliche liechtensteinische Anstalt, N 24 und 28; Amt für Justiz FL, Merkblatt zur Anstalt, online aufgerufen am 28. August 2026 unter: <https://www.llv.li/de/unternehmen/gruendung-fuehrung/handelsregister-hr-/eintragungen/anstalt>; Steuerverwaltung Fürstentum Liechtenstein, Merkblatt betreffend Besteuerung von Stiftungen, online aufgerufen am 28. August 2026 unter: <https://www.llv.li/servicekonto/steuerverwaltung/besteuerung-von-stiftungen-stiftungsaehnlichen-anstalten-und-besonderen-vermoegenswidmungen-mit-persoenlichkeit-sowie-die-besteuerung-der-beguenstigungen-andenselben-merkblatt.pdf>.

¹⁰ Widrig/Meyer, Die privatrechtliche liechtensteinische Anstalt, N 6.

¹¹ Art. 541 und Art. 545 Abs. 1^{bis} PGR.

¹² Widrig/Meyer, Die privatrechtliche liechtensteinische Anstalt, N 9 und 23.

¹³ Art. 551 Abs. 2 PGR.

¹⁴ Vgl. Art. 932a ff. PGR.



gehalten, dass die Besteuerung von ausländischen juristischen Personen und ausländischen Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit analog zu den inländischen juristischen Personen erfolgt, mit welchen rechtlich oder tatsächlich die grösste Ähnlichkeit besteht (sog. Rechtstypenvergleich).¹⁵ Diesbezüglich wird ausländischen Rechtsträgern grundsätzlich dann Steuersubjektivität zugesprochen, wenn diesen gemäss ausländischem Recht Rechtspersönlichkeit zukommt (Inkorporationstheorie; Art. 150 Abs. 1 i.V.m. Art. 154 Abs. 1 IPRG).

- 15 Eine gültig nach liechtensteinischem Recht errichtete Stiftung wird grundsätzlich anerkannt, sofern weder ein Ordre-public-Verstoss (Art. 17 IPRG) noch ein Verstoss gegen zwingende Vorschriften des Schweizer Rechts (Art. 18 IPRG) vorliegt.¹⁶ Im Hinblick auf die Anerkennung von liechtensteinischen Familienstiftungen stellt sich insbesondere die Frage, ob das auf Art. 335 Abs. 2 ZGB gestützte Verbot reiner Unterhaltungsstiftungen eine solche zwingende Norm darstellt, was das Bundesgericht in einem Urteil aus dem Jahr 2009 jedoch verneinte.¹⁷ Die Anerkennung liechtensteinischer Familienstiftungen durch die Schweiz ist demzufolge zivilrechtlich grundsätzlich unproblematisch. Zu beachten ist jedoch, dass eine missbräuchliche Verwendung der Stiftung durch die Stifterin (unter Umständen durch eine übermässige Kontrolle) auch einen zivilrechtlichen Durchgriff begründen kann.¹⁸
- 16 Liechtensteinische Stiftungen sowie stiftungsähnliche Rechtsformen dürften demzufolge in aller Regel der Stiftung schweizerischen Rechts gleichgestellt werden.¹⁹

3.1.1.2 Steuerrechtliche Anerkennung

- 17 Ist die zivilrechtliche Anerkennung gegeben, gilt grundsätzlich, dass eine liechtensteinische Familienstiftung als eigenständiges Steuersubjekt anzuerkennen ist.²⁰ Verfügt eine Stifterin über das Stiftungsvermögen jedoch weiterhin wie über ihr eigenes, oder kann sie dieses mittels Stifterrechten (vgl. Kapitel 2.1) jederzeit zurückerlangen, wird in der Praxis regelmässig eine kontrollierte Stiftung angenommen. Einer solchen wird die Rechtssubjektivität steuerlich abgesprochen, wobei deren Vermögen sowie die daraus fliessenden

Erträge weiterhin der Stifterin zugerechnet werden.²¹ In Praxis und Rechtsprechung der Kantone finden sich neben dem Vorbehalt von Stifterrechten insbesondere folgende Konstellationen, in welchen eine kontrollierte Stiftung angenommen wurde:²²

- Weisungsrechte gegenüber dem Stiftungsrat, meist über einen Mandatsvertrag.
- Erstbegünstigung der Stifterin zu Lebzeiten oder deren Einsetzung als Letztbegünstigte.

¹⁵ Art. 49 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11); Art. 20 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14).

¹⁶ Vgl. Oesterheld Stefan/Opel Andrea, Abkommensberechtigung liechtensteinischer Stiftungen und Anstalten, StR 1/2020, S. 4, m.w.H. (zit. Oesterheld/Opel, Abkommensberechtigung).

¹⁷ BGE 135 III 614, E. 4.3.3.

¹⁸ Vgl. Müller/Bösch, Handbuch Stiftungsrecht, Rz. 48 und Rz. 53.

¹⁹ Vgl. Oesterheld/Opel, Abkommensberechtigung, S. 8 ff.; Für die steuerliche Behandlung der Anstalt stützt sich das Bundesgericht in seiner neueren Rechtsprechung trotz Prüfung der Charakteristika und tatsächlichen Ausgestaltung sowie Aktivität einer Anstalt letzten Endes doch nur, wie bis anhin und u.E. zu Unrecht, auf das Vorliegen ungeteilten bzw. geteilten Kapitals (vgl. BGE vom 4. April 2019, 2C_564/2017, E. 5.6; vgl. auch Widrig/Meyer, Die privatrechtliche liechtensteinische Anstalt, N 22; kritisch hierzu auch Krapf Roger/Koch Markus/Koller Raymond J., Richtungswechsel bei steuerrechtlicher Qualifikation liechtensteinischer Anstalten?, Expert Focus 9/19, S. 680 ff.). Auch das Bundesverwaltungsgericht verweist in seinem jüngsten Urteil (betreffend die Anwendung des Typenvergleichs nach Art. 49 Abs. 3 DBG auf die Rückerstattung der Verrechnungssteuer) trotz ausführlicher Darlegung der massgeblichen Kriterien auf die «konstante Rechtsprechung des Bundesgerichts», wonach nicht zerlegte Anteile das ausschlaggebende Kriterium für die Abgrenzung körperschaftsähnlicher und stiftungsähnlicher Anstalten bilden würden (BVGer vom 12. März 2025, A-5705/2024, E. 3.3.3 [Entscheid angefochten beim BGE, welches seine bisherige Rechtsprechung hierzu hoffentlich konsequenter anwendet]).

²⁰ Vgl. BGE vom 20. Dezember 2012, 2C_711/2012 und 2C_712/2012, E. 4.1.

²¹ Vgl. Opel Andrea, Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten – in nationalen und internationalen Verhältnissen, Basel 2009, S. 292 ff. (zit. Opel, Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten).

²² St. Galler Steuerbuch, StB 70 Nr. 1, Ziff. 1.2; Praxisfestlegungen der Steuerverwaltung Graubünden zu Familienstiftungen, Ziff. 3 ff.; Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 29. August 2007, B 2007/13, E. 2.4; Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 24. März 2009, A 08 67, E. 2. a) ff.; Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 16. Juni 2015, VD.2014.28, E. 3.3.



- Bankvollmachten oder Zeichnungsberechtigungen für Konten und Depots der Stiftung.
 - Enge personelle Verflechtung zwischen Stifterin, Stiftungsrat und Begünstigten.
- 18 Massgebend für das Vorliegen einer kontrollierten Stiftung sind in der Praxis somit nicht nur der Vorbehalt von Stifterrechten, sondern sämtliche Umstände des konkreten Einzelfalls, welche der Stifterin weiterhin die wirtschaftliche Gewalt über das Stiftungsvermögen einräumen.
- 19 Dogmatisch wird die Aberkennung der Steuerrechtssubjektivität bei kontrollierten Stiftungen unterschiedlich begründet. Einige Kantone stützen sich auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, andere wiederum auf eine Steuerumgehung.²³ Gemäss Bundesgericht verhält sich eine Stifterin, die sich ihrer Verfügungsmacht nicht vollends entäussert, aber von den Steuerbehörden die Anerkennung der Steuerrechtssubjektivität einer Stiftung verlangt, widersprüchlich und verstösst damit gegen das Rechtsmissbrauchsverbot.²⁴ Demzufolge scheint sich das Bundesgericht für den Durchgriff von der rechtlich selbständigen Stiftung auf die sie wirtschaftlich beherrschende Person nicht auf eine rein wirtschaftliche Betrachtungsweise abzustützen, sondern vielmehr das Erfüllen einer Steuerumgehung vorauszusetzen.²⁵
- 20 Dass sich die Aberkennung der Steuerrechtssubjektivität nicht mit einer allgemeinen wirtschaftlichen Betrachtungsweise begründen lässt, entspricht auch der hier vertretenen Ansicht. Die Anerkennung der Steuerrechtssubjektivität einer zivilrechtlich wirksam errichteten Stiftung sollte den Ausgangspunkt darstellen, wovon ausgehend eine transparente Behandlung und eine entsprechende Zurechnung an die wirtschaftlich beherrschende Person in Betracht kommen kann, wenn sich dies im konkreten Einzelfall durch das Erfüllen der Voraussetzungen einer Steuerumgehung rechtfertigen lässt. Gemäss Bundesgericht liegt eine solche vor, wenn eine ungewöhnliche, sachwidrige oder absonderliche Rechtsgestaltung (objektives Element), die überwiegend mit dem Zweck der Steuerersparnis gewählt wurde (subjektives Element), bei Hinnahme durch die Steuerbehörde zu einer erheblichen Steuerersparnis führt (effektives Element).²⁶
- Von einer ungewöhnlichen Gestaltung kann grundsätzlich ausgegangen werden, wenn das Stiftungsvermögen nicht dem in den Statuten verselbständigten Willen des Stifters verhaftet ist, sondern dem aktuellen Willen des Stifters unterliegt.²⁷ Reine Indizien für eine fortbestehende Kontrolle durch den Stifter genügen unseres Erachtens jedoch nicht. Vielmehr muss infolge einer Gesamtwürdigung der rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse aufgezeigt werden können, dass umfassende Herrschafts- und Verfügungsmöglichkeiten des Stifters vorhanden sind und dass diese im Widerspruch zur rechtlichen Verselbständigung der Stiftung stehen.²⁸
- Ist von einer ungewöhnlichen Gestaltung auszugehen, muss dem Stifter ferner eine Steuerumgehungsabsicht unterstellt werden können. Ob eine solche Absicht vorliegt, beurteilt sich nach dem Zweck, den der Stifter mit dem gewählten Vorgehen verfolgt. Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass die Verwendung einer ausländischen Stiftung legitimen Zwecken der Vermögensstrukturierung und Nachlassplanung dienen kann, für welche das schweizerische Recht keine unmittelbar vergleichbaren Instrumente zur Verfügung stellt. Aus der Verwendung eines ausländischen Rechtsträgers und einer gewissen fortbestehenden Einflussnahme des Stifters kann daher nicht ohne Weiteres auf eine Steuerumgehungsabsicht geschlossen werden. Auch hier muss sich aus einer

²³ Vgl. Fn 20, sowie Betschart Philipp, Die Besteuerung von im Ausland errichteten Familienstiftungen, StR 76/2021, S. 669 ff. (zit. Betschart, Familienstiftungen).

²⁴ Vgl. die Ausführungen betreffend die bundesgerichtliche Rechtsprechung in Oesterheld/Opel, Abkommensberechtigung, S. 6, m.w.H., sowie den Verweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung in: Thurgauer Steuerpraxis, StP 67 Nr. 1, Stiftungen gemäss Artikel 80 ZGB (Stand 1. Januar 2026), Ziff. 4.1, online aufgerufen am 19. September 2026 unter: <https://steuerpraxis.tg.ch/steuerpraxis/2026-01/stp-67-nr-1-stiftungen-gemass-artikel-80-zgb>.

²⁵ BGE vom 20. Dezember 2012, 2C_711/2012 und 2C_712/2012, E. 4.1, mit Verweis auf BGE 138 II 239 E. 4.2.

²⁶ Vgl. BGE 142 II 399 E. 4.2; BGE 138 II 239 E. 4.1; BGE 131 II 627 E. 5.2.

²⁷ Vgl. Oesterheld/Opel, Abkommensberechtigung, S. 5.

²⁸ Dabei ist insbesondere an den Vorbehalt von Stifterrechten zu denken. Möglich ist aber auch, dass die Stiftung aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse weiterhin dem aktuellen Willen des Stifters unterliegt.



Gesamtwürdigung der rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse die – im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung – überwiegende Absicht des Stifters herauskristallisieren, Steuern zu sparen.²⁹

- 23 Abschliessend muss das vom Stifter gewählte Vorgehen effektiv zu einer Steuerersparnis führen. Eine solche dürfte bei der Verwendung einer liechtensteinischen Stiftung insbesondere in vermögenssteuerlicher Hinsicht und bei der Einbringung steuerlich nicht privilegierter Vermögenswerte häufig vorliegen. Sie kann jedoch nicht ohne Weiteres unterstellt werden. Dies gilt namentlich bei der Einbringung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften: Während Beteiligungserträge beim Stifter gegebenenfalls einer privilegierten Besteuerung unterliegen und bei einer späteren Veräusserung grundsätzlich ein steuerfreier privater Kapitalgewinn erzielt werden könnte (dies gilt auch für nicht steuerlich privilegierte Vermögenswerte), sind Ausschüttungen der Stiftung an die Begünstigten grundsätzlich voll steuerbar. Ob durch die Errichtung und Dotierung einer liechtensteinischen Stiftung tatsächlich eine Steuerersparnis erzielt wird, ist daher anhand der konkret eingebrachten Vermögenswerte und der damit verbundenen steuerlichen Folgen im Einzelfall zu beurteilen.

- 24 Von der Frage einer durch den Stifter kontrollierten Stiftung ist der Fall einer Stiftung mit festem Begünstigtenkreis zu unterscheiden. Der Stifter kann die Verleihung des Stiftungsgenusses einerseits in die Hände des Stiftungsrates oder einer anderen dazu berufenen Stelle geben (diskretionäre Stiftung), alternativ aber in der Stiftungsurkunde, der Stiftungszusatzurkunde oder anderweitigen Reglementen den Begünstigtenkreis und den Umfang der Begünstigungen bestimmen (nicht-diskretionäre Stiftung).³⁰ Verfügt ein Begünstigter über einen rechtlich durchsetzbaren, auf Dauer angelegten und inhaltlich einem Vollgenuss an den Vermögenswerten entsprechenden Anspruch, kann sich unabhängig von einer Kontrolle über die Stiftung die Frage stellen, ob diese Rechtsposition steuerlich einem Nutzniessungsverhältnis gleichzustellen ist und das Stiftungsvermögen sowie die daraus fliessenden Erträge in entsprechendem Umfang dem Begünstigten zuzurechnen sind.³¹ Eine solche Zurechnung beruht nach der hier vertretenen Ansicht

nicht auf einer generellen Missachtung der Rechtspersönlichkeit der Stiftung aufgrund wirtschaftlicher Betrachtungsweise oder Steuerumgehung, sondern auf der steuerlichen Qualifikation der dem Begünstigten konkret zustehenden Rechtsposition. Rein diskretionäre, jederzeit widerrufbare Erwartungen genügen hingegen nicht für eine Zurechnung an die Begünstigten. Diesfalls kann höchstens von einer Anwartschaft gesprochen werden.³²

Anders verhält es sich, wenn dem Begünstigten keine entsprechenden Rechtsansprüche zukommen, er jedoch faktisch umfassende Herrschaft über das Stiftungsvermögen ausübt. Diesbezüglich werden das Stiftungsvermögen und dessen Erträge steuerlich dem Begünstigten zugerechnet. Eine transparente Behandlung der Stiftung allein aufgrund einer solchen wirtschaftlichen Kontrolle bedarf unseres Erachtens – entsprechend den vorstehenden Ausführungen zur vom Stifter kontrollierten Stiftung – einer besonderen Rechtfertigung und kann nicht allein auf eine allgemeine wirtschaftliche Betrachtungsweise gestützt werden. Folglich wäre analog obiger Ausführungen betreffend Kontrolle durch den Stifter zu prüfen, ob die Voraussetzungen einer Steuerumgehung erfüllt sind. Angesichts des bundesgerichtlich geforderten Gestaltungsmissbrauchs stellt sich die Frage, ob ein Begünstigter in einem solchen Fall an der ungewöhnlichen Gestaltung beteiligt sein muss, um ihm eine Umgehungsabsicht unterstellen zu können bzw. inwiefern ihm eine solche Umgehungsabsicht überhaupt unterstellt werden kann.

3.1.2 Unilaterale Anerkennung (Liechtenstein)

Ähnlich wie in der Schweiz kommt es auch in Liechtenstein unter gewissen Umständen zu einer Aberkennung der Steuerrechtssubjektivität von liechtenstei-

²⁹ Vgl. als Massstab für die Erfüllung des subjektiven Elements insbesondere: BGE 142 II 399, E. 4.2 bzw. BGE 138 II 239 E. 4.1

³⁰ Art. 552 § 6 und 7 PGR.

³¹ Reich Markus/Simonek Madeleine, Die Begünstigung an einer Familienstiftung, AJP 2004, S. 995 ff.; Opel, Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten, S. 318 f.; Betschart, Familienstiftungen, S. 671.

³² Dies dürfte insbesondere auch bei einer aus Sicht des Stifters kontrollierten Stiftung der Fall sein; vgl. Oesterheld/Opel, Abkommensberechtigung, S. 6 (Fussnote 26).



nischen Familienstiftungen. Hat sich die Stifterin ein Widerrufsrecht in den Statuten vorbehalten, handelt es sich aus Sicht Liechtensteins um eine widerrufliche Stiftung. Diesfalls wird die Stiftung nach liechtensteinischem Steuerrecht ebenfalls transparent behandelt und das Stiftungsvermögen bzw. die daraus fliessenden Erträge werden der Stifterin zugerechnet.³³

- 27 Ähnlich verhält es sich auch im Falle von Stiftungen mit wertmässig bestimmbaren Begünstigungen. Stehen den Begünstigten von unwiderruflichen Stiftungen wertmässig bestimmbare Begünstigungen zu, wird das Stiftungsvermögen nicht der Stiftung, sondern den Begünstigten zugerechnet. Dabei ist zu beachten, dass nach liechtensteinischer Steuerpraxis Stiftungen zivilrechtlich zwar vielfach diskretionär ausgestaltet sind, steuerlich aber wertmässig bestimmbare Begünstigungen resultieren können, was eine Prüfung der konkreten Gegebenheiten notwendig macht.³⁴

- 28 Auf Antrag kann die Stiftung die Vermögenssteuer jedoch anstelle der Stifterin bzw. der Begünstigten entrichten (stellvertretende Vermögensbesteuerung).³⁵ Damit wird zwar nicht die Zurechnung des Vermögens durchbrochen, wohl aber die Steuerpflicht auf die Stiftung verlagert.

3.2 Abkommensberechtigung liechtensteinischer Familienstiftungen

- 29 Neben der unilateralen Anerkennung liechtensteinischer Familienstiftungen ist steuerrechtlich zudem relevant, ob liechtensteinische Familienstiftungen unter dem Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Liechtenstein abkommensberechtigt und damit insbesondere zur Rückerstattung von Quellensteuern bzw. der Verrechnungssteuer berechtigt sind.³⁶ Da Dividenden erfahrungsgemäss den relevantesten Anwendungsfall für liechtensteinische Stiftungen unter dem DBA CH-FL darstellen, werden nachfolgend die Voraussetzungen für eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer unter Art. 10 DBA CH-FL dargestellt. Die Ausführungen sind sinngemäss aber auch auf verrechnungssteuerbelastete Zinszahlungen anwendbar.
- 30 Eine liechtensteinische Stiftung ist gestützt auf Art. 10 DBA CH-FL zur Rückerstattung der schweizerischen

Verrechnungssteuer berechtigt, wenn folgende vier Voraussetzungen erfüllt sind:

- Die Dividenden sind der Stiftung zuzurechnen;
- Die Stiftung ist gem. Art. 4 Abs. 1 DBA CH-FL in Liechtenstein ansässig;
- Die Stiftung ist an den Dividenden nutzungsberechtigt;
- Es liegt kein Fall von Abkommensmissbrauch vor.

Auf die einzelnen Voraussetzungen soll im Folgenden 31 kurz eingegangen werden.

3.2.1 Zurechnung von Dividenden

Voraussetzung für einen Rückerstattungsanspruch 32 der liechtensteinischen Stiftung ist, dass die auf ihren Schweizer Beteiligungen ausgeschütteten Dividenden aus Sicht der Schweizer Verrechnungssteuer ihr (und nicht dem Stifter oder den Destinatären) zugerechnet werden.³⁷ Eine Zurechnung der Dividenden an die Stiftung erfolgt entsprechend dann nicht, wenn es sich

³³ Art. 9 Abs. 4 des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (des Fürstentum Liechtensteins) vom 23. September 2010 (Steuergesetz; SteG; LR 640.0); mit weiteren Ausführungen: Steuerverwaltung Fürstentum Liechtenstein, Merkblatt betreffend Besteuerung von Stiftungen, online aufgerufen am 28. August 2026 unter: <https://www.llv.li/servicekonto/steuerverwaltung/besteuerung-von-stiftungen-stiftungsaeahnlichen-anstalten-und-besonderen-vermoegenswidmungen-mit-persoenelichkeit-sowie-die-besteuerung-der-beguenstigungen-an-denselben-merkblatt.pdf>.

³⁴ Art. 12 Abs. 1 lit. e und f SteG; mit weiteren Ausführungen: Steuerverwaltung Fürstentum Liechtenstein, Merkblatt betreffend Besteuerung von Stiftungen, Abschnitt III.1.1., online aufgerufen am 28. August 2026 unter: <https://www.llv.li/servicekonto/steuerverwaltung/besteuerung-von-stiftungen-stiftungsaeahnlichen-anstalten-und-besonderen-vermoegenswidmungen-mit-persoenelichkeit-sowie-die-besteuerung-der-beguenstigungen-an-denselben-merkblatt.pdf>.

³⁵ Art. 9 Abs. 3 und 4 SteG; mit weiteren Ausführungen: Steuerverwaltung Fürstentum Liechtenstein, Merkblatt betreffend Besteuerung von Stiftungen, online aufgerufen am 28. August 2026 unter: <https://www.llv.li/servicekonto/steuerverwaltung/besteuerung-von-stiftungen-stiftungsaeahnlichen-anstalten-und-besonderen-vermoegenswidmungen-mit-persoenelichkeit-sowie-die-besteuerung-der-beguenstigungen-an-denselben-merkblatt.pdf>.

³⁶ Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA CH-FL) vom 10. Juli 2015 (Stand am 1. Dezember 2021) (SR 0.672.951.43).

³⁷ Massgebend für den Rückerstattungsanspruch ist das Recht des Quellenstaates, vgl. BVGer vom 19. März 2018, A-5765/2016, E. 5.3.9.



um eine kontrollierte Stiftung³⁸ oder eine Stiftung mit festem Begünstigtenkreis handelt. Bezüglich der Frage, ob es sich um eine kontrollierte Stiftung handelt, stützt sich die ESTV im Wesentlichen auf die in Praxis und Rechtsprechung entwickelten Kriterien der steuerlichen Anerkennung von Stiftungen. In der Beurteilung dieser Frage folgt die ESTV daher grundsätzlich der kantonalen Qualifikation der liechtensteinischen Stiftung. Dabei sprechen gemäss Praxis der ESTV die folgenden Indizien für eine kontrollierte Stiftung:³⁹

- Widerrufs-, Auflösungs- und Abänderungsrecht des Stifters;
- Erst- oder Letztbegünstigung des Stifters;
- Klare Festlegung von Bezugsrechten am Stiftungsvermögen und daraus resultierenden Erträgen;
- Personengleichheit zwischen Stifter, Stiftungsrat und Begünstigten;
- Mandatsvertrag zwischen Stiftungsrat und Stifter.

3.2.2 Ansässigkeit in Liechtenstein

33 Abkommensberechtigt sind nach Art. 1 DBA CH-FL Personen, die in einem oder beiden Vertragsstaaten ansässig sind. In einem Vertragsstaat ansässig sind nach Art. 4 DBA CH-FL Personen, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftslitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals unbeschränkt steuerpflichtig sind.

34 Entsprechend ist nach liechtensteinischem Recht zu beurteilen, ob eine liechtensteinische Stiftung in Liechtenstein steuerlich ansässig ist. Das liechtensteinische Steuerrecht knüpft mit Art. 44 Abs. 1 SteG wie das schweizerische Steuerrecht an die zivilrechtliche Rechtspersönlichkeit an. Nach liechtensteinischem Privatrecht sind Stiftungen und stiftungsähnliche Rechtsformen ohne weiteres Zivilrechtssubjekte⁴⁰, die in Liechtenstein grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtig sind (Art. 44 Abs. 1 lit. a SteG). Das Protokoll zum DBA CH-FL sieht diesbezüglich in Ziff. 2 jedoch zwei relevante Einschränkungen vor. Demzufolge gelten Stiftungen und stiftungsähnliche Rechtsformen (aber auch weitere Personen) dann als nicht in einem Vertragsstaat ansässige Personen, wenn diese bloss der liechtensteinischen Mindestertragssteuer unterliegen (Privatvermögensstrukturen; Ziff. 2 lit. b),⁴¹ oder wenn eine in der Schweiz ansässige Stifterin, Be-

günstigte oder eine dieser nahestehende Person faktisch oder rechtlich über das Stiftungsvermögen oder dessen Erträge verfügen kann (Ziff. 2 lit. a). Letzteres wird im Einzelfall anhand einer Gesamtwürdigung beurteilt, wobei vier Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein müssen:⁴²

- kein Widerrufsrecht der Stifterin;
- kein Änderungsrecht der Stifterin;
- kein Weisungsrecht der Stifterin oder ihr nahestehender Personen im Sinne eines bestimmenden Einflusses im oder gegenüber dem Stiftungsrat; und
- keine einklagbaren Rechtsansprüche der Begünstigten auf Zuwendungen (kein nutzniessungsähnlicher Charakter zwischen den Begünstigten und der Stiftung).

Aufgrund der dargelegten Zusatzregel des Protokolls **35** DBA CH-FL gilt eine Stiftung nur dann als in Liechtenstein ansässig, wenn keines der vier Negativkriterien erfüllt ist. Die Kriterien der Ansässigkeit (kumulative Erfüllung sämtlicher Kriterien) und der Zurechnung (Gesamtwürdigung) dürften daher häufig, aber nicht zwingend zum selben Ergebnis führen. Anders als die kantonale Praxis, die auf eine Gesamtwürdigung abstellt, schliesst das Protokoll die Ansässigkeit bereits beim Vorliegen eines einzelnen Kriteriums aus. Eine

³⁸ Vgl. für die kantonale Qualifikation Kapitel 3.1.1.2.

³⁹ Vgl. zum Ganzen Oesterheld/Opel, Abkommensberechtigung, S. 11, m.w.H.

⁴⁰ Art. 552 § 1 Abs. 1, Art. 534 Abs. 1, Art. 932a § 1 Abs. 1 PGR; Opel, Andrea, Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten – in nationalen und internationalen Verhältnissen, Basel 2009, S. 240.

⁴¹ Reine PVS gelten gemäss Ziff. 2 lit. b des Protokolls DBA CH-FL als nicht in einem Vertragsstaat ansässige Personen und werden für Zwecke der Gewährung von Abkommensvorteilen steuerlich transparent betrachtet.

⁴² Bei der Negativauflistung gemäss DBA handelt es sich gemäss Botschaft vom 28. Oktober 2015 grundsätzlich um eine Auflistung von Indizien, die auch in den kantonalen Praxen als verbreitete Verweigerungsgründe der steuerlichen Anerkennung einer Stiftung gelten, vgl. Botschaft DBA CH-FL, BBl 2015, 7831 ff., 7837. Im Gegensatz zu den Kantonen verlangt das DBA CH-FL jedoch das kumulative Erfüllen dieser Negativauflistung, was in der Lehre zurecht kritisiert wird (man denke an den Fall, dass ein Stifter zwar den Stiftungsrat beeinflussen kann, er selbst aber nicht zum Kreis der Begünstigten gehört. Diesfalls kann durchaus angenommen werden, dass er sich seines Vermögens entäussert hat), vgl. Oesterheld/Opel, Abkommensberechtigung, S. 15.



Stiftung, die kantonal als nicht kontrolliert gilt, kann deshalb mangels Ansässigkeit dennoch nicht abkommensberechtig sein, etwa bei einem Weisungsrecht einer nicht begünstigten Stifterin gegenüber dem Stiftungsrat.⁴³

- 36 Gemäss Verständigungsvereinbarung zum DBA FL-CH vom 18. Mai 2016⁴⁴ gelten die oben erwähnten Voraussetzungen der Ansässigkeit dann nicht, wenn weder der Errichter noch Begünstigte bestehen, die in der Schweiz ansässig sind. Diesfalls wird für das Vorliegen der Ansässigkeit lediglich vorausgesetzt, dass solche Stiftungen in Liechtenstein ordentlich steuerpflichtig sind (mithin nicht ausschliesslich der Mindestertragssteuer unterliegen) und es sich nicht um widerrufliche Vermögensstrukturen handelt, deren Einkünfte nach liechtensteinischem Recht beim Errichter besteuert werden (vgl. Art. 9 Abs. 4 SteG).

3.2.3 Nutzungsberechtigung an Dividenden

- 37 Von der Frage der Zurechnung der Dividenden ist die Frage der Nutzungsberechtigung zu trennen. Letztere stellt sich nur, wenn die Dividenden der Stiftung zugerechnet werden.⁴⁵ Nach der jüngeren Rechtsprechung des Bundesgerichts wird die Nutzungsberechtigung nur noch unter rechtlichen, nicht mehr jedoch auch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten geprüft. Folglich kann einer Stiftung die Nutzungsberechtigung nur noch abgesprochen werden, wenn eine rechtliche Pflicht (insb. vertraglicher oder gesetzlicher Natur) zur Weiterleitung der Dividenden besteht⁴⁶, wobei bei unkontrollierten Stiftungen das Vorliegen solcher rechtlicher Verpflichtungen grundsätzlich ausgeschlossen sein dürfte.

3.2.4 Abkommensmissbrauch

- 38 Wenngleich das DBA CH-FL per 1. Dezember 2021 in Umsetzung des BEPS-Aktionspunktes 6 zwischen den Vertragsstaaten bilateral angepasst und um einen Art. 27a betreffend Abkommensmissbrauch («Principle Purpose Test») ergänzt wurde,⁴⁷ wendet die ESTV gemäss öffentlich vorgetragener Praxis bei der Prüfung der missbräuchlichen Rückerstattung der Verrechnungssteuer grundsätzlich für sämtliche DBA denselben Massstab an⁴⁸. Danach liegt ein Abkommensmissbrauch vor, wenn kumulativ folgende Kriterien erfüllt sind:⁴⁹

- Die Zwischenschaltung der liechtensteinischen Stiftung führt zu einer tatsächlichen Verbesserung des Quellenrückerstattungssatzes;
- In Liechtenstein ist weder personelle, funktionelle noch bilanzielle Substanz vorhanden;
- Die Struktur wurde im Hinblick auf die Erzielung eines Abkommensvorteils aufgesetzt.⁵⁰

Gemäss öffentlich vorgetragener Praxis der ESTV 39 können nicht kontrollierte Stiftungen (im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften) nicht von einer Person mit schlechterer Rückerstattungsposition «beherrscht» werden. Daher kann die Rückerstattung der Verrechnungssteuer grundsätzlich nicht wegen fehlender Substanz im Sinne der oben dargestellten Kriterien verweigert werden, solange es sich um eine in Liechtenstein ordentlich besteuerte und damit «ansässige Person» handelt.⁵¹

⁴³ Vgl. Fn 40.

⁴⁴ Online aufgerufen am 28. August 2026 unter: <https://www.estv.admin.ch/dam/de/sd-web/Wg7cUCC0udQh/int-laender-fl-dba-verstaendigungsvereinbarung-de.pdf>.

⁴⁵ Vgl. Kapitel 3.2.1.

⁴⁶ BGer vom 19. Mai 2020, 2C_880/2018, E. 4.3 und 4.4; zu beachten ist jedoch, dass das Bundesgericht «faktische Weiterleitungspflichten» als Indizien betrachtet, aus denen auf das Bestehen einer vertraglichen oder gesetzlichen Weiterleitungspflicht geschlossen werden darf.

⁴⁷ Vgl. AS 2021 812, Art. 1 Ziff. 3; dies wurde notwendig, da die Vertragsstaaten das DBA nicht dem sog. Multilateralen Instrument («MLI»; Multilaterales Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung; SR 0.671.1) unterstellt haben und daher Art. 7 MLI keine Anwendung findet (vgl. hierzu die Übersicht der OECD, online aufgerufen am 28. August 2026 unter: https://www.oecd.org/en/publications/prevention-of-tax-treaty-abuse-fourth-peer-review-report-on-treaty-shopping_3dc05e6a-en/full-report/liechtenstein_13001783.html#section-d1e67340).

⁴⁸ Vgl. Oesterhelt Stefan/Oppliger Oliver, Aktuelle Entwicklungen im Bereich Rückerstattung der Verrechnungssteuer, IFF Seminar Internationales Steuerrecht vom 19./20. November 2019, Folie 10 (zit. Oesterhelt/Oppliger, IFF 2019), wiedergegeben in Oesterhelt/Opel, Abkommensberechtigung, S. 17.

⁴⁹ Vgl. zum Ganzen Oesterhelt/Opel, Abkommensberechtigung, S. 17-18, m.w.H. (wo aufgrund des damaligen Kenntnisstands jedoch noch davon ausgegangen wurde, dass das MLI auf das DBA CH-FL Anwendung findet).

⁵⁰ Nach Ansicht von Opel/Oesterhelt ist dieses Kriterium dann nicht erfüllt, wenn eine Struktur zeitlich deutlich vor dem Abschluss des DBA CH-FL aufgesetzt wurde und der Abschluss des DBA nicht absehbar war (Oesterhelt/Opel, Abkommensberechtigung, S. 18).

⁵¹ Vgl. Oesterhelt/Oppliger, IFF 2019, Folie 19, wiedergegeben in Oesterhelt Stefan/Opel Andrea, Abkommensberechtigung von Trust- und Stiftungsstrukturen, Expert Focus 2/23, S. 68.



- 40 Liegt nach Praxis der ESTV schliesslich kein Abkommensmissbrauch vor, ist die Rückerstattung der Verrechnungssteuer zudem hinsichtlich der Altreservenpraxis oder der stellvertretenden Liquidation zu beurteilen.⁵²

3.2.5 Vollständige Rückerstattung der Verrechnungssteuer und Meldeverfahren

- 41 Erfüllt eine Stiftung die dargelegten Voraussetzungen, kommt ihr ein Rückerstattungsanspruch nach Art.10 DBA CH-FL zu. Eine vollständige Rückerstattung der Verrechnungssteuer bedingt nach Art.10 Abs.3 DBA CH-FL⁵³ zudem eine unmittelbare Beteiligung von mindestens 10% am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft (qualifizierte Beteiligung), während mindestens eines Jahres vor Zahlung der Dividende (die Mindesthaltedauer kann gemäss Ziff.3 des Protokolls zum DBA CH-FL auch nachträglich erfüllt werden). In allen übrigen Fällen kann eine teilweise Rückerstattung im Umfang von 20% gefordert werden (es verbleibt eine Residualsteuer von 15%).

- 42 Seit 1. Januar 2023 steht liechtensteinischen Stiftungen, die eine qualifizierte Beteiligung an einer schweizerischen Gesellschaft halten und die Voraussetzungen zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer erfüllen, zudem das Meldeverfahren offen. Dieses setzt eine vorgängige Bewilligung der ESTV voraus, die neu für fünf Jahre gilt.⁵⁴

3.2.6 Fazit Abkommensberechtigung

- 43 Kontrollierte Stiftungen und solche mit festem Begünstigtenkreis dürften in aller Regel die Voraussetzungen für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht erfüllen. Diesfalls hat die Rückerstattung durch diejenigen Personen zu erfolgen, welchen das Stiftungsvermögen bzw. die daraus fliessenden Erträge zugerechnet werden (Stifter/Begünstigte). Die Voraussetzungen richten sich dabei nach dem zwischen dem Ansässigkeitsstaat der entsprechenden Person und der Schweiz geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen. Für in der Schweiz ansässige Personen kann auf Art. 21 ff. VStG⁵⁵ verwiesen werden.

3.3 Steuerrechtliche Grundlagen Kanton

Luzern und Liechtenstein

Nachfolgend werden die steuerrechtlichen Grundlagen des Kantons Luzern und Liechtensteins dargestellt, soweit sie für die Beurteilung der Sachverhaltskonstellationen unter Abschnitt 3.4 hiernach relevant sind. 44

3.3.1 Steuerrechtliche Grundlagen Kanton Luzern

3.3.1.1 Kantonale Erbschafts-/Schenkungssteuer Luzern

Mangels entsprechender Bundeskompetenz kennt die Schweiz auf Bundesebene keine Erbschafts- und/oder Schenkungssteuer. Insofern kommt die Kompetenz zur Erhebung einer Erbschafts- und/oder Schenkungssteuer den Kantonen zu.⁵⁶ Der Kanton Luzern hat im Bereich der Erbschaftssteuer von dieser Kompetenz Gebrauch gemacht, verzichtet jedoch grundsätzlich auf eine Schenkungssteuer. Die für die Erbschaftsbesteuerung im Kanton Luzern massgeblichen Rechtsgrundlagen sind das Gesetz betreffend die Erbschaftssteuern vom 27. Mai 1908 (EStG LU; SRL Nr. 630), das Gesetz betreffend die teilweise Abänderung des Steuergesetzes vom 30. November 1892, in der Fassung vom 28. Juli 1919 (NEStG LU; SRL Nr. 652), sowie das Steuergesetz vom 22. November 1999 (StG LU; SRL Nr. 620). 45

Die Luzerner Erbschaftssteuer besteht aus einem zweigliedrigen System. Die kantonale Erbschaftssteuer nach EStG LU ist obligatorisch und erfasst grund- 46

⁵² Vgl. Oesterhelt Stefan, Altreservenpraxis, internationale Transponierung und stellvertretende Liquidation, FSfR 2017, S. 99 ff.

⁵³ Stiftungen qualifizieren als Gesellschaften nach Art. 10 Abs. 3 lit. a i.V.m. Art. 3 Abs 1 lit. d DBA CH-FL.

⁵⁴ Art. 1 ff. der Verordnung vom 22. Dezember 2004 über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften (SR 672.203), in der Fassung gemäss Änderung vom 4. Mai 2022, in Kraft seit 1. Januar 2023 (AS 2022 307); vgl. auch ESTV, Verrechnungssteuer: Änderungen ab dem 1. Januar 2023 beim Meldeverfahren im Konzernverhältnis, online aufgerufen am 4. September 2026 unter: <https://www.estv.admin.ch/de/verrechnungssteuer-meldeverfahren-im-konzernverhaeltnis>.

⁵⁵ Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (VStG; SR 642.21).

⁵⁶ Art. 3 und 128 ff. der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101).



sätzlich alle Erbgänge im Kanton (d.h. von Personen mit letztem Wohnsitz im Kanton, bei Eröffnung des Erbgangs im Kanton oder bei im Kanton belegenen Grundstücken). Es handelt sich hierbei um eine kantonale und kommunale Erbschaftssteuer, weshalb die Steuer sowohl dem Kanton als auch den Gemeinden zugutekommt. Diese teilen sich den Steuerertrag gemäss §12 Abs.1 EStG LU je zur Hälfte. Zusätzlich – und das ist die Besonderheit Luzerns gegenüber den meisten anderen Kantonen – können die Gemeinden gestützt auf das NESTG LU fakultativ eine eigene kommunale Erbschaftssteuer auf Zuwendungen an direkte Nachkommen erheben (sog. Nachkommen-Erbschaftssteuer).⁵⁷

- 47 Die Höhe der kantonalen Erbschaftssteuer nach dem EStG richtet sich nach dem Verwandtschaftsgrad zwischen Erblasser und Erben oder Bedachtem:⁵⁸
- Zuwendungen an den «elterlichen Stamm» (Eltern, Geschwister sowie deren Nachkommen) werden mit 6 % besteuert,
 - Zuwendungen an den «grosselterlichen Stamm» (Grosseltern, Onkel/Tanten, Cousins/Cousinen) mit 15 %,
 - und Zuwendungen an entferntere oder nicht verwandte Personen (insbesondere auch Familienstiftungen⁵⁹) mit 20 %.
- 48 Ehegatten, eingetragene Partner sowie Konkubinatspartner mit mindestens zweijährigem eheähnlichem Zusammenleben sind vollständig von der Steuer befreit.⁶⁰
- 49 Direkte Nachkommen (Kinder, Enkel) fallen gar nicht erst unter §3 EStG. Zuwendungen sind also kantonale ebenfalls steuerfrei. Sie können jedoch u.U. der fakultativen kommunalen Nachkommen-Erbschaftssteuer unterliegen, die (ohne Progressionszuschlag) maximal 1 % beträgt und erst auf Erbteile von mehr als CHF 100'000 Anwendung findet (es handelt sich dabei nicht um einen Steuerfreibetrag, sondern um ein Grenzminimum, d.h. höhere Beträge sind ohne Abzug eines Steuerfreibetrags vollumfänglich steuerbar).⁶¹
- 50 Auf diese Steuersätze kommt zusätzlich ein Progressionszuschlag zur Anwendung: Übersteigt der einzelne Erbteil oder die einzelne Zuwendung CHF 10'000,

wird ein prozentualer Zuschlag auf den berechneten Steuerbetrag erhoben, der von 10 % (ab CHF 10'001) stufenweise bis auf 100 % (ab CHF 500'001) ansteigt.⁶² Bei sehr grossen Erbteilen verdoppelt sich der Steuersatz damit effektiv, sodass beispielsweise für nicht verwandte Personen aus 20 % rechnerisch bis zu 40 % werden. Massgebend ist dabei stets der einzelne Erbteil bzw. die einzelne Zuwendung, nicht der Gesamtnachlass, da Luzern eine Erbanfallsteuer erhebt.⁶³ Den Gemeinden steht es zudem frei, die Zuschläge nach §5 EStG LU optional auch auf die kommunale Nachkommen-Erbschaftssteuer anzuwenden, wodurch deren effektiver Satz bis auf max. 2 % steigen kann.⁶⁴

Eine weitere Besonderheit des Kantons Luzern betrifft §6 EStG LU. Zwar erhebt Luzern grundsätzlich keine Schenkungssteuer, doch unterliegen Schenkungen (sowie Vorempfänge und Leistungen durch Erbverzichtsvertrag), die der Erblasser innerhalb der letzten fünf Jahre vor seinem Tod ausgerichtet hat, gestützt auf diese Bestimmung nachträglich der Erbschaftssteuer, indem sie zum erbschaftssteuerpflichtigen Vermögen hinzugerechnet werden. Für die Entrichtung der auf die Zuwendungen gemäss §6 Abs.1 EStG LU entfallenden Steuern haften die Erben mit den Bedachten bis auf den Betrag des Nachlasses solidarisch. Nichterben sind von der Solidarhaftung ausgenommen.⁶⁵

⁵⁷ Vgl. §33 NESTG LU; Den Nachkommen gleichgestellt sind Adoptivkinder, uneheliche Nachkommen ohne gesetzliches Erbrecht, Stiefkinder sowie Pflegekinder, sofern das Pflegeverhältnis mindestens zwei Jahre bestanden hat. Für eine Übersicht über die Gemeinden, die derzeit eine Nachkommen-Erbschaftssteuer erheben s. Steuerbuch Luzern, Band 3, §3 Nr.1 Ziff. 2. Politisch steht die Abschaffung dieser Steuer zur Diskussion, vgl. Motion M623 von Arnold Sarah und Mitunterzeichnenden über die Abschaffung der Erbschaftssteuer für direkte Nachkommen im Kanton Luzern, eröffnet am 1. Dezember 2025; der Regierungsrat beantragt die Erheblicherklärung als Postulat (Stellungnahme vom 3. März 2026); die Behandlung im Kantonsrat ist noch ausstehend.

⁵⁸ §3 EStG LU; Steuerbuch Luzern, Band 3, §3 Nr.1; Steuersätze jeweils ohne Progressionszuschlag.

⁵⁹ Steuerbuch Luzern, Band 3, §3 Nr.1 Ziff. 11.

⁶⁰ §11 Abs.1 lit.e EStG.

⁶¹ §33 f. NESTG LU und Steuerbuch Luzern, Band 3, §3 Nr.1 Ziff. 2.

⁶² §5 EStG LU.

⁶³ §1 Abs.1 EStG LU und Steuerbuch Luzern, Band 3, §1 Nr.1, Ziff. 11.

⁶⁴ §34 Ziff. 2 NESTG LU und Steuerbuch Luzern, Band 3, §3 Nr.1 Ziff. 2.

⁶⁵ Wobei die in Anspruch genommenen Erben gegenüber den Beschenkten bzw. Vorempfängern das Regressrecht haben; vgl. zum Ganzen §6 Abs. 2 EStG LU und Steuerbuch Luzern, Band 3, §6 Nr.1 Ziff. 4.



3.3.1.2 Grundstücksgewinnsteuer

- 52 Der Kanton Luzern folgt bei der Besteuerung von Grundstücksgewinnen dem dualistischen System. Die Übertragung von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften unterliegt zudem der wirtschaftlichen Handänderung. Die entsprechenden Steuerfolgen bei unentgeltlicher Zuwendung sind deshalb sowohl bei der unmittelbaren Einbringung von Grundstücken als auch bei der Einbringung von Beteiligungen mit Immobilienbesitz zu beurteilen.⁶⁶ Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass die Übertragung schweizerischer Grundstücke (Wohnliegenschaften) auf ausländische Stiftungen aufgrund der Vorgaben der Lex Koller in aller Regel nicht möglich ist.

3.3.2 Steuerrechtliche Grundlagen des Fürstentums

Liechtenstein

3.3.2.1 Gründungsabgabe

- 53 Während liechtensteinische Kapitalgesellschaften unter die schweizerische Stempelgesetzgebung fallen,⁶⁷ unterliegen Stiftungen und (aus schweizerischer Sicht stiftungsähnliche, d.h. mit ungeteiltem Kapital ausgestaltete) Anstalten der liechtensteinischen Gründungsabgabe gemäss Art. 66 SteG⁶⁸. Danach wird bei der Errichtung, Sitzverlegung ins Inland oder Kapitalerhöhung einer juristischen Person nach Art. 44 SteG, die nicht der schweizerischen Stempelgesetzgebung unterliegt, grundsätzlich eine Gründungsabgabe von 1% des statutarisch bestimmten Kapitals erhoben. Dabei gelten jedoch eine Freigrenze von CHF 1 Mio. sowie eine Ermässigung auf 0,5% bzw. 0,3% für das CHF 5 Mio. bzw. CHF 10 Mio. übersteigende Kapital (Art. 66 Abs. 1 SteG). Für Stiftungen und Vermögenswidmungen ohne Persönlichkeit (d.h. Trusts) gilt die Sonderregelung von Art. 66 Abs. 3 SteG, wonach die Abgabe auf 2‰ des statutarischen Kapitals, mindestens jedoch CHF 200, begrenzt ist. Diese Abgabe ist unabhängig vom Wohnsitz der Errichterin geschuldet und trifft damit auch ausländische, namentlich Schweizer Stifterinnen.
- 54 Aufgrund des klaren Wortlauts von Art. 66 Abs. 3 i.V.m. Art. 44 Abs. 1 lit. a SteG ist davon auszugehen, dass Anstalten nach Art. 66 Abs. 1 SteG besteuert werden, während nur Stiftungen und Trusts der Sonderregelung von Abs. 3 unterliegen. Da die Gründungsabgabe indes nur auf dem statutarischen Kapital

erhoben wird, kommt dieser Unterscheidung in der Praxis kaum eine Bedeutung zu. Namentlich bietet es sich aus Steuergründen an, eine Stiftung oder Anstalt zuerst mit dem Mindestkapital zu gründen und anschliessend mittels Nachstiftung das gewünschte Vermögen einzubringen.

3.3.2.2 Widmungssteuer

Liechtenstein kennt für juristische Personen keine Vermögens- bzw. Kapitalsteuer. Um zu verhindern, dass steuerbares Vermögen durch dessen Übertragung auf eine Stiftung der von natürlichen Personen erhobenen Vermögenssteuer entzogen wird, sieht das Steuergesetz mit der Widmungsbesteuerung einen Ersatzmechanismus vor. Auslöser ist namentlich die Übertragung von Vermögen durch eine in Liechtenstein steuerpflichtige Errichterin auf eine unwiderufliche und nicht gemeinnützige Stiftung, sofern die Begünstigungen wertmässig nicht bestimmbar sind (und nicht für eine stellvertretende Entrichtung der Vermögenssteuer durch die Stiftung optiert wird).⁶⁹

Keine Widmungssteuer löst entsprechend die Errichtung einer widerruflichen Stiftung aus, da das Vermögen weiterhin der Errichterin zugerechnet und von dieser versteuert wird.⁷⁰ Ebendies gilt auch für Vermögen, das ohnehin nicht der liechtensteinischen

⁶⁶ Vgl. Steuerbuch Luzern, Band 3, Weisungen GGSStG und Weisungen HStG, online aufgerufen am 19. Oktober 2026 unter: <https://steuerbuch.lu.ch/band3>.

⁶⁷ Dies aufgrund des Zollanschlussvertrages vom 29. März 1923 (SR 0.631.112.514) und des diesbezüglichen (liechtensteinischen) Einführungsgesetzes zum Zollvertrag vom 13. Mai 1924 (LR 631.112.1) sowie der Ausführungsbestimmungen betreffend die Durchführung der Bundesgesetzgebung über die Stempelabgaben vom 30. Mai 1974 (LR 0.641.10).

⁶⁸ Vgl. zur emissionsabgabebezogenen Behandlung liechtensteinischer Anstalten BVGer vom 31. Oktober 2024, A-4733/2022, E. 2.8.4 (aufgehoben durch BGer vom 2. Juni 2026, 9C_697/2024, betreffend die umsatzabgabebezogene Behandlung von liechtensteinischen Einanlagerfonds) sowie Taddei Pascal/Felber Michael, in: Zweifel/Beusch/Cavelti (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Stempelabgaben, Art. 5 N 45 ff.

⁶⁹ Art. 13 Abs. 1 SteG; Steuerverwaltung Fürstentum Liechtenstein, Merkblatt betreffend Besteuerung von Stiftungen, Abschnitt I. 1.1.2 und III.1.3, online aufgerufen am 2. September 2026 unter: <https://www.llv.li/servicekonto/steuerverwaltung/besteuerung-von-stiftungen-stiftungsaeahnlichen-anstalten-und-besonderen-vermoegenswidmungen-mit-persoenelichkeit-sowie-die-besteuerung-der-beguenstigungen-an-denselben-merkblatt.pdf>.

⁷⁰ Art. 9 Abs. 4 SteG.



schen Vermögenssteuer unterliegt (z.B. ausländische Grundstücke und Betriebsstätten).⁷¹ Die Widmungssteuer beträgt effektiv 8,75–9,1% (einfache Steuer von 3,5% des vermögenssteuerlichen Werts der Zuwendung, zuzüglich Gemeindesteuerzuschlag).⁷² Da die Widmungssteuer im vorliegend interessierenden Fall nur dann greifen würde, wenn eine in Luzern ansässige Person in Liechtenstein mit ihrem Vermögen beschränkt steuerpflichtig wäre, sei zum Thema auf weiterführende Literatur verwiesen.⁷³

3.3.2.3 Schenkungs- und Erbschaftssteuer

- 57 Eine Erbschafts- oder Schenkungssteuer kennt Liechtenstein seit der Totalrevision des Steuergesetzes im Jahr 2011 nicht mehr.⁷⁴ Schenkungen und Erbschaften sind jedoch im Rahmen der Steuererklärung offenzulegen.⁷⁵

3.3.2.4 Ertragsteuer/Privatvermögensstruktur

- 58 Juristische Personen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung in Liechtenstein unterliegen grundsätzlich der ordentlichen Ertragssteuer von 12,5%.⁷⁶ Sofern eine juristische Person in der Verfolgung ihres Zwecks keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt (z.B. indem sie ausschliesslich Finanzinstrumente sowie Beteiligungen an juristischen Personen, liquide Gelder und Bankkontoguthaben erwirbt, besitzt, verwaltet und veräussert), kann sie stattdessen als Privatvermögensstruktur (PVS) qualifizieren.⁷⁷ Anstelle der Ertragssteuer fällt dann nur die Mindestertragssteuer von aktuell CHF 1'800 pro Jahr an.⁷⁸ Unterstellt sich eine Stiftung der PVS-Besteuerung, verwirkt sie gleichzeitig allfällige Abkommensberechtigungen unter dem DBA CH-FL.⁷⁹

- 59 Eine Vermögenssteuer für juristische Personen (analog den kantonalen Kapitalsteuern) kennt das liechtensteinische Steuerrecht nicht.

3.3.2.5 Grundstückgewinnsteuer

- 60 Bei der Veräusserung von liechtensteinischen Grundstücken fällt grundsätzlich analog zur Schweiz eine Grundstückgewinnsteuer an.⁸⁰ Der Veräusserung gleichgestellt ist die wirtschaftliche Handänderung.⁸¹ Die Besteuerung bei Eigentumswechsel infolge unentgeltlicher Zuwendung (Vermögensübergang von Todes wegen, Erbvorbezug oder Schenkung) ist kraft

Gesetzes antragslos aufgeschoben. Der Erwerber hat die Anlagekosten der Veräussererin diesfalls fortzuführen.⁸²

3.3.2.6 Quellensteuer

Eine der schweizerischen Verrechnungssteuer vergleichbare Quellensteuer auf Kapitalerträgen kennt Liechtenstein seit Abschaffung der Couponsteuer im Zuge der Totalrevision des Steuerrechts im Jahr 2011 nicht mehr.

3.4 Besteuerung von kontrollierten/nicht-kontrollierten Stiftungen

Gegenstand dieses Kapitels sind die steuerrechtlichen Folgen, welche sich aus Sicht eines in Luzern ansässigen Stifters bzw. Begünstigten aus der Qualifikation der Stiftung als (im schweizerischen Sinne) kontrolliert oder nicht-kontrolliert bzw. diskretionär oder nicht-diskretionär (d.h. mit festem Begünstigtenkreis⁸³) ergeben. Soweit steuerlich relevant, wird zudem auf die Folgen einer abweichenden liechtensteinischen Qualifikation eingegangen.

3.4.1 Nicht-kontrollierte, diskretionäre Familienstiftung

Wie in Kapitel 3.1.1.2 aufgezeigt, wird eine nicht-kontrollierte liechtensteinische Familienstiftung ohne festen Begünstigtenkreis intransparent behandelt. Das der Stiftung gewidmete Vermögen und die daraus

⁷¹ Art. 10 SteG.

⁷² Art. 13 Abs. 1 SteG.

⁷³ Vgl. Meyer Martin/Stadler Yves, Widmungsbesteuerung in Liechtenstein, StR Nr. 9/2019, S. 596 ff (zit. Meyer/Stadler, Widmungsbesteuerung).

⁷⁴ Vgl. Meyer/Stadler, Widmungsbesteuerung, StR Nr. 9/2019, S. 598.

⁷⁵ Art. 96 Abs. 1 lit. a und b SteG.

⁷⁶ Art. 44 Abs. 1 und Art. 61 SteG.

⁷⁷ Art. 64 Abs. 1 SteG.

⁷⁸ Art. 61 i.V.m. Art. 62 Abs. 2 und Art. 64 Abs. 8 SteG.

⁷⁹ Vgl. Kapitel 3.2.2; abgesehen vom DBA CH-FL kennen auch andere von Liechtenstein abgeschlossene DBA eine Regelung, wonach die Ansässigkeit und damit die Abkommensberechtigung infolge PVS-Besteuerung verneint wird.

⁸⁰ Art. 35 Abs. 1 SteG.

⁸¹ Art. 35 Abs. 3 lit. b SteG.

⁸² Art. 36 Abs. 2 und 4 SteG.

⁸³ Vgl. zu den diesbezüglichen Anforderungen Kapitel 3.1.1.2 hiavor.



fliessenden Erträge werden bei der Stiftung besteuert. Dies zeitigt die nachfolgend dargelegten Steuerfolgen.

3.4.1.1 Stiftungserrichtung/Einbringung von Vermögenswerten

- 64** Erfolgt die Errichtung der Stiftung zu Lebzeiten, ist die Einbringung von Vermögenswerten zufolge Unentgeltlichkeit sowie der weiteren allgemeinen Voraussetzungen als Schenkung zu behandeln.⁸⁴ Im Hinblick auf allfällige Schenkungssteuern gilt für bewegliches Vermögen grundsätzlich der Wohnsitz des Schenkers im Zeitpunkt der Schenkung als Anknüpfungspunkt. Für Grundstücke findet hingegen das Belegenheitsprinzip Anwendung, d.h. die Steuerhoheit liegt bei demjenigen Kanton, in welchem das Grundstück liegt.⁸⁵
- 65** Mangels Doppelbesteuerungsabkommens auf dem Gebiet der Schenkungssteuern könnte Liechtenstein in diesem Fall bei entsprechender gesetzlicher Grundlage die Steuerhoheit ebenfalls für sich beanspruchen, wodurch es zu einer Doppelbesteuerung kommen könnte. Da derzeit jedoch weder der Kanton Luzern noch Liechtenstein eine Schenkungssteuer erheben, ist die Einbringung von Vermögenswerten von einer in Luzern ansässigen natürlichen Person an eine liechtensteinische nicht-kontrollierte Stiftung ohne festen Begünstigtenkreis an sich grundsätzlich steuerfrei.
- 66** Besondere Beachtung verdient jedoch die rückwirkende Erbschaftssteuer. Diese findet u.a. auf Schenkungen Anwendung, die innerhalb von fünf Jahren vor dem Tod ausgerichtet wurden. Verstirbt der Stifter in obiger Konstellation innerhalb von fünf Jahren nach vollzogener Schenkung⁸⁶ an die Stiftung, unterliegt das eingebrachte Vermögen nachträglich der Luzerner Erbschaftssteuer, wobei der Steuersatz für Nichtverwandte zur Anwendung gelangt (inkl. Progressionszuschlag maximal 40 %).⁸⁷
- 67** Erfolgt die Errichtung der Stiftung von Todes wegen, ist die Einbringung von Vermögenswerten als Erbschaft zu behandeln. Im Hinblick auf allfällige Erbschaftssteuern gilt aus Schweizer Sicht für bewegliches Vermögen grundsätzlich der letzte Wohnsitz des Erblassers als Anknüpfungspunkt. Für Grundstücke findet das Belegenheitsprinzip Anwendung.⁸⁸ Auch auf dem Gebiet der Erbschaftssteuer existiert zwischen der Schweiz und Liechtenstein kein Doppelbesteuerungsabkommen. Indes erhebt Liechtenstein keine Erbschaftssteuer. Die Einbringung von Vermögenswerten von Todes wegen einer in Luzern ansässigen natürlichen Person an eine liechtensteinische nicht-kontrollierte Stiftung ohne festen Begünstigtenkreis unterliegt folglich ausschliesslich der Luzerner Erbschaftssteuer, wobei der Steuersatz für Nichtverwandte zur Anwendung gelangt (inkl. Progressionszuschlag maximal 40 %).
- Zu beachten ist ferner der Fall, dass liechtensteinische Grundstücke oder liechtensteinisches Betriebsstättenvermögen von einem im Kanton Luzern ansässigen Stifter auf eine liechtensteinische Familienstiftung übertragen werden. Für diese Vermögenswerte gilt der Stifter als wirtschaftlich zugehörig und ist in Liechtenstein beschränkt steuerpflichtig. Entsprechend ist der Stifter für das Grundstück und/oder das Betriebsstättenvermögen in Liechtenstein vermögenssteuerpflichtig,⁸⁹ was bei einer Übertragung auf eine unwiderrufliche liechtensteinische Familienstiftung mit wertmässig nicht bestimmbareren Begünstigungen grundsätzlich die Widmungsbesteuerung auslöst (sofern nicht für eine stellvertretende Vermögensbesteuerung durch die Stiftung optiert wurde).⁹⁰ Eine allfällige liechtensteinische Grundstücksgewinnsteuer ist bei Schenkung sowie Eigentumswechsel

⁸⁴ Vgl. zu den allgemeinen Voraussetzungen Steuerbuch Luzern, Band 3, § 6 Nr. 1, Ziff. 2.

⁸⁵ Vgl. das Dossier Steuerinformationen der SSK/ESTV, Erbschafts- und Schenkungssteuern (Stand: 1. Januar 2025), S. 4; Mäusli-Allenspach Peter, in: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh (Hrsg.), Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 7 N 1 ff.

⁸⁶ Zum massgeblichen Zeitpunkt vgl. Steuerbuch Luzern, Band 3, § 6 Nr. 1, Ziff. 1.

⁸⁷ Vgl. Kapitel 3.3.1.

⁸⁸ Vgl. das Dossier Steuerinformationen der SSK/ESTV, Erbschafts- und Schenkungssteuern (Stand: 1. Januar 2025), S. 4; für Luzern im Besonderen vgl. Steuerbuch Luzern, Band 3, § 2 Nr. 1.

⁸⁹ Art. 6 Abs. 2 und 4 sowie Art. 9 Abs. 1 SteG; vgl. auch Art. 22 Abs. 1 DBA CH-FL.

⁹⁰ Vgl. Kapitel 3.3.2.2 hiervor sowie Kapitel 3.1.2 betreffend zivilrechtlich diskretionäre Stiftungen, die steuerlich zufolge wertmässig bestimmbarer Begünstigungen den Begünstigten zugerechnet werden; vgl. auch Haunold Peter/Wehinger Claudia, Die liechtensteinische Stiftung in Stiftungsbesteuerung, S. 246.



durch Vermögensübergang von Todes wegen aufgeschoben. Der neue Eigentümer (die Familienstiftung) hat jedoch die Anlagekosten des Schenkers bzw. Erblassers zu übernehmen.⁹¹

- 69 Schliesslich ist zu erwähnen, dass mit der Errichtung einer Familienstiftung in Liechtenstein eine Gründungsabgabe anfällt, wobei diese bei einer Gründung mit dem statutarischen Mindestkapital von CHF 30'000 und anschliessender Einbringung der weiteren Vermögenswerte CHF 200 beträgt.⁹²

3.4.1.2 Laufende Besteuerung

- 70 Da die Erträge und das Vermögen der nicht-kontrollierten Stiftungen ohne festen Begünstigtenkreis durch die Stiftung selbst zu versteuern sind, unterliegen diese grundsätzlich der ordentlichen Ertragssteuer in Liechtenstein.⁹³
- 71 Übt die Stiftung keine wirtschaftliche Tätigkeit aus – was bei reinen Familienstiftungen der Regelfall ist –, kann sie als Privatvermögensstruktur (PVS) qualifizieren und zahlt dadurch anstelle der ordentlichen Ertragssteuer nur die Mindestertragssteuer (aktuell CHF 1'800 pro Jahr).⁹⁴ Da mit der Unterstellung unter die PVS-Besteuerung einerseits erhebliche Einschränkungen hinsichtlich ihres Tätigkeitsumfanges einhergehen und andererseits auch die Abkommensberechtigung unter dem DBA CH-FL (sowie allenfalls weiteren DBA) entfällt, unterstehen die meisten Familienstiftungen in Liechtenstein der ordentlichen Ertragssteuer. Sofern eine der ordentlichen Ertragssteuer unterliegende Stiftung, die in Kapitel 3.2 dargestellten Voraussetzungen zur Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer erfüllt, kann sie die Verrechnungssteuer im Falle einer qualifizierten Beteiligung (Beteiligung von mindestens 10 % am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft während mindestens eines Jahres) vollständig, in allen anderen Fällen immerhin teilweise, zurückfordern. Im Falle einer qualifizierten Beteiligung von mindestens 10 % ist zudem das Meldeverfahren möglich.

3.4.1.3 Ausschüttung an Begünstigte/Auflösung

- 72 Bezüglich der Ausschüttung von Stiftungen an Begünstigte stellt sich aus Schweizer Steuersicht die Frage, ob diese Ausschüttungen als steuerbares Ein-

kommen oder (einkommenssteuerlich befreite und unter Umständen auch steuerfreie) Schenkung zu qualifizieren sind.

Während gemäss älterer Zürcher Rechtsprechung darauf abgestellt wurde, ob ein Schenkungswille beim Stifter oder Stiftungsrat vorhanden war,⁹⁵ scheint in der neueren kantonalen Rechtsprechung die Tendenz zu bestehen, Zuwendungen von Stiftungen der Einkommensgeneralklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG zu unterstellen. Bemerkenswert ist diesbezüglich ein jüngerer Entscheid des Luzerner Kantonsgerichts, wonach bei einer liechtensteinischen Ermessensstiftung selbst bei weitem Ermessen kein Schenkungswille gegeben sein könne. Das Kantonsgericht führt aus, dass dem Stiftungsrat nicht die Qualität eines Willensbildungsorgans zukomme, sondern er dem Stifterwillen zu folgen habe. Dies gelte auch ungeachtet dessen, dass der liechtensteinische Gesetzgeber es zulasse, den Zweck der Stiftung lediglich in einem minimalen Grad zu bestimmen.⁹⁶ Dabei stützte sich das Luzerner Kantonsgericht auf eine Abhandlung von Andrea Opel, in welcher diese basierend auf dem schweizerischen Stiftungsrecht zum Schluss kommt, dass es (schweizerischen) Stiftungen am Schenkungswillen fehle und auch keine Freiwilligkeit bzw. Unentgeltlichkeit vorliegen könne.⁹⁷ Der Entscheid wurde an das Bundesgericht weitergezogen, jedoch wurde die Frage offengelassen, ob eine Stiftung schenken kann.⁹⁸ Grundsätzlich wird in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung indes Stiftungen bzw. stiftungsähnlichen Anstalten ein Schenkungswille abgesprochen bzw.

⁹¹ Vgl. Kapitel 3.3.2.5.

⁹² Vgl. Kapitel 3.3.2.1.

⁹³ Vorausgesetzt, dass auch der Ort der tatsächlichen Verwaltung in Liechtenstein liegt. Da ein Widerrufsrecht des Stifters aus Schweizer Sicht regelmässig zu einer kontrollierten Stiftung führen würde, gehen die Autoren davon aus, dass eine aus schweizerischer Sicht nicht-kontrollierte Stiftung immer auch unwiderruflich für liechtensteinische Steuerzwecke ist.

⁹⁴ Vgl. Kapitel 3.3.2.4.

⁹⁵ Vgl. hierzu VGer ZH vom 1. November 2000, SB.2000.00056, mit Hinweis auf VGer ZH vom 6. Mai 1997, StE 1998 B 21.3 Nr. 3.

⁹⁶ LGVE 2020 IV Nr. 12, Urteil vom 4. März 2020, E. 3.3.2 f.

⁹⁷ Opel Andrea, Stiftungen schenken nicht, ASA 90 (2021/2022), S. 171 ff.; vgl. hierzu auch das Gegenvotum von Riemer Hans Michael, Schenken Stiftungen wirklich nicht?, ASA 90 (2021/2022), S. 183 ff.

⁹⁸ BGer vom 7. Juli 2020, 2C_379/2020, E. 3.4.



fehle es an der Freiwilligkeit.⁹⁹ Soweit ersichtlich, hatte sich das Bundesgericht in diesem Zusammenhang jedoch noch nie mit reinen Ermessensstiftungen zu befassen.¹⁰⁰

- 74 Dem Vernehmen nach würde die Steuerverwaltung des Kantons Luzern Ausschüttungen an die von der Stiftung (ermessens-)begünstigten und im Kanton Luzern ansässigen Personen in vollem Umfang der ordentlichen Einkommenssteuer unterstellen.¹⁰¹
- 75 Eine Quellensteuer für Ausschüttungen an (aus Liechtensteiner Sicht) im Ausland ansässige Begünstigte kennt Liechtenstein nicht.
- 76 Vermögensübertragungen im Rahmen der Auflösung einer Stiftung sind gleich wie Ausschüttungen zu behandeln.

3.4.2 Kontrollierte, diskretionäre Familienstiftung

- 77 Im Gegensatz zur nicht-kontrollierten Stiftung ohne festen Begünstigtenkreis ist eine kontrollierte Stiftung aus Schweizer Steuersicht transparent zu behandeln.¹⁰² Das der Stiftung gewidmete Vermögen und die daraus fliessenden Erträge werden folglich bei der Stifterin besteuert. Dies zeitigt die nachfolgend dargelegten Steuerfolgen.

3.4.2.1 Stiftungserrichtung/Einbringung von Vermögenswerten

- 78 Die Einbringung in eine kontrollierte liechtensteinische Familienstiftung zeitigt keine Steuerfolgen, da dies steuerrechtlich so behandelt wird, wie wenn das Vermögen bei der Stifterin verbliebe.¹⁰³ Bei einer beschränkten Steuerpflicht der Stifterin in Liechtenstein gilt dies grundsätzlich auch für die Widmungssteuer, sofern die Stiftung in Liechtenstein als widerrufliche Stiftung qualifiziert wird. Dies bedingt, dass sich die Stifterin in den Statuten ein Widerrufsrecht vorbehalten hat.¹⁰⁴
- 79 Vorbehalten bleiben Einbringungen von Grundstücken mit Belegenheitsort im Kanton Luzern, bei welchen die Grundstückgewinnsteuer und die Handänderungssteuer im Kanton Luzern gesondert zu prüfen sind.¹⁰⁵ Die liechtensteinische Gründungsabgabe fällt auch in diesem Fall an.¹⁰⁶

3.4.2.2 Laufende Besteuerung

Da das der Stiftung gewidmete Vermögen und die daraus fliessenden Erträge aus Sicht der Schweiz bei der Stifterin besteuert werden, unterliegen diese weiterhin der ordentlichen Einkommens- sowie der Vermögenssteuer im Wohnsitzkanton der Stifterin (dies schliesst entsprechend auch die Möglichkeit steuerfreier privater Kapitalgewinne ein¹⁰⁷).

Qualifiziert eine Stiftung gleichzeitig auch aus liechtensteinischer Sicht als widerrufliche Stiftung, sind das Stiftungsvermögen und die daraus erzielten Erträge auch aus liechtensteinischer Perspektive bei der Stifterin zu besteuern, sofern es sich bei den Erträgen der Stiftung ausschliesslich um Vermögenserträge handelt. Diesfalls hat die Stiftung in Liechtenstein keine Steuererklärung einzureichen und lediglich eine Mindestertragssteuer i.H.v. CHF 1'800 zu entrichten.¹⁰⁸

⁹⁹ Vgl. bspw. BGer vom 9. Mai 2022, 2C_799/2021, E. 4.5 sowie BGer vom 28. August 2023, 9C_637/2022, E. 2.3.2.

¹⁰⁰ Diesbezüglich ist zu hoffen, dass das Bundesgericht diese Frage bei Gelegenheit klärt und sich dabei, im Unterschied zu anderen Gerichten, nicht nur mit der viel beachteten Abhandlung von Andrea Opel, sondern sämtlicher Literatur berücksichtigt und dabei auch die Eigenheiten des jeweilig anwendbaren ausländischen (Stiftungs-)Rechts berücksichtigt (hierzu ausführlicher: Bubalovic Mato/Quaderer Stefan, in: Bubalovic/Meyer/Salvi (Hrsg.), Steuerentscheide des Fürstentums Liechtenstein, S. 33 ff.).

¹⁰¹ Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. § 23 Abs. 1 StG LU; steuerbefreite Unterstützungslösungen vorbehalten (vgl. Art. 24 lit. d DBG und § 31 Abs. 1 lit. d StG LU); vgl. auch Betschart, Familienstiftungen, S. 673, wonach sich eine Aufteilung in eine steuerfreie Kapitalgewinnkomponente und eine steuerbare Vermögensertragskomponente verbiete, da ein allfälliger Kapitalgewinn nicht bei den Begünstigten, sondern der Stiftung angefallen sei. Fraglich ist zudem, wie Ausschüttungen behandelt werden, welche aus dem vom Stifter ursprünglich eingebrachten Vermögen getätigt werden.

¹⁰² Vgl. Kapitel 3.1.1.2; vgl. auch Opel, Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten, S. 73 ff.

¹⁰³ Vgl. Kapitel 3.1.1.2.

¹⁰⁴ Vgl. Kapitel 3.1.2.

¹⁰⁵ Vgl. Steuerbuch Luzern, Band 3, Weisungen GGStG und Weisungen HStG, (<<https://steuerbuch.lu.ch/band3>>).

¹⁰⁶ Vgl. Kapitel 3.3.2.1.

¹⁰⁷ Vgl. Art. 16 Abs. 3 DBG und § 31 Abs. 1 lit. i StG LU.

¹⁰⁸ Vgl. Steuerverwaltung Fürstentum Liechtenstein, Merkblatt betreffend Besteuerung von Stiftungen, Abschnitte II.2.2, II.3.2 sowie III.2.1, online aufgerufen am 2. September 2026 unter: <https://www.llv.li/servicekonto/steuerverwaltung/besteuerung-von-stiftungen-stiftungsaeahnlichen-anstalten-und-besonderen-vermoegenswidmungen-mit-persoenelichkeit-sowie-die-besteuerung-der-beguenstigungen-an-denselben-merkblatt.pdf>; bei einem in Luzern ansässigen Stifter kommt Liechtenstein diesfalls (abgesehen von einer allfälligen anderweitigen beschränkten Steuerpflicht in Liechtenstein) kein Besteuerungsrecht zu.



82 Stiftungen, die andere Erträge als Vermögenserträge erzielen, sowie Stiftungen, die aus liechtensteinischer Sicht als unwiderrufliche Stiftungen qualifizieren, müssen eine Steuererklärung einreichen und werden aufgrund des gemäss jeweiliger Jahresrechnung erzielten Reingewinns mit der ordentlichen Ertragssteuer veranlagt.¹⁰⁹

83 Wird eine Stiftung in Liechtenstein intransparent, in der Schweiz jedoch transparent behandelt (was insbesondere dann der Fall sein kann, wenn aus Sicht der Schweiz die Qualifikation als kontrollierte Stiftung aus anderen Gründen als dem Vorliegen eines Widerstandsrechts erfolgt), kann es folglich zu einer Doppelbesteuerung kommen. Vorbehalten bleibt stets eine Besteuerung als PVS. Diesfalls hat die Stiftung ohnehin keine Steuererklärung einzureichen und unterliegt lediglich der Mindestertragssteuer i.H.v. CHF 1'800.¹¹⁰

84 Bei Ausschüttungen schweizerischer Beteiligungsgesellschaften an eine kontrollierte Stiftung hat, sofern sämtliche Voraussetzungen erfüllt sind, die Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer durch den in Luzern ansässigen Stifter zu erfolgen.¹¹¹

3.4.2.3 Ausschüttung an Begünstigte/Auflösung

85 Da das Vermögen nicht der Stiftung, sondern dem Stifter zugerechnet wird, handelt es sich bei Ausschüttungen der Stiftung an die Begünstigten um Schenkungen des Stifters. Als Anknüpfungspunkt für das bewegliche Vermögen gilt der Wohnsitz des Stifters bzw. bei unbeweglichem Vermögen der Ort der gelegenen Sache.¹¹² Bei einem in Luzern ansässigen Stifter ist eine Schenkung von beweglichem Vermögen mangels Schenkungssteuer im Kanton Luzern somit grundsätzlich steuerfrei. Davon ausgenommen ist der Fall der rückwirkenden Erbschaftssteuer.¹¹³ Haben Begünstigte ihren steuerlichen Wohnsitz im Ausland, gilt es ferner das dort geltende Recht zu beachten.¹¹⁴ In Staaten, welche eine Schenkungssteuer an den Wohnsitz des Beschenkten knüpfen (Empfängerprinzip), kann ebenfalls eine Schenkungssteuer anfallen. Obwohl Luzern an sich keine Schenkungssteuer kennt, kann es in solchen Konstellationen in Kombination mit der rückwirkenden Erbschaftssteuer zu einer Doppelbesteuerung kommen, welche unter Umständen nicht verhindert werden kann.¹¹⁵

86 Für Vermögensübertragungen im Rahmen der Auflösung einer Stiftung gilt das eben Dargestellte analog.

87 Eine Quellensteuer für Ausschüttungen an (aus Liechtensteiner Sicht) im Ausland ansässige Begünstigte kennt Liechtenstein nicht.

3.4.3 Nicht kontrollierte, nicht-diskretionäre Familienstiftung

88 Verfügen die Begünstigten über nutznüchungsähnliche Ansprüche gegenüber der Stiftung, können das Stiftungsvermögen und die daraus fließenden Erträge den Begünstigten zugerechnet werden.¹¹⁶

3.4.3.1 Stiftungserrichtung/Einbringung von Vermögenswerten

89 Die Stiftungserrichtung ist diesfalls als Schenkung (zu Lebzeiten) oder als Erbschaft (von Todes wegen) an die Begünstigten zu qualifizieren. Hierzu kann grundsätzlich auf die Ausführungen in Kapitel 3.4.1 verwiesen werden. Im Falle der Errichtung von Todes

¹⁰⁹ Steuerverwaltung Fürstentum Liechtenstein, Merkblatt betreffend Besteuerung von Stiftungen, Abschnitt II.2.1 und 3.1, online aufgerufen am 2. September 2026 unter: <https://www.llv.li/servicekonto/steuerverwaltung/besteuerung-von-stiftungen-stiftungsaeahnlichen-anstalten-und-besonderen-vermoegenswidmungen-mit-persoenklichkeit-sowie-die-besteuerung-der-beguenstigungen-an-denselben-merkblatt.pdf>.

¹¹⁰ Vgl. Kapitel 3.3.2.4.

¹¹¹ Vgl. Kapitel 3.2.6.

¹¹² Vgl. Kapitel 3.4.1.1.

¹¹³ Vgl. Kapitel 3.3.1; ebenso wären Schenkungen von unbeweglichem Vermögen grundsätzlich grundstückgewinnsteuerpflichtig, wobei die Besteuerung jedoch grundsätzlich aufgeschoben wird (vgl. § 4 Abs. 1 Ziff. 1 des Gesetzes über die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Luzern vom 31. Oktober 1961 [SRL Nr. 647] sowie Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG).

¹¹⁴ Da rein zivilrechtlich eine Ausschüttung der liechtensteinischen Familienstiftung vorliegt, ist zudem immer auch deren steuerrechtliche Anerkennung durch den Ansässigkeitsstaat des Begünstigten zu beachten. Wird die liechtensteinische Familienstiftung aus Sicht des Ansässigkeitsstaates des Begünstigten nicht transparent behandelt, kann die Ausschüttung auch als Einkommen und nicht als Schenkung des Stifters besteuert werden.

¹¹⁵ Da die Schweiz auf dem Gebiet der Schenkungssteuern keine DBA abgeschlossen hat, wäre eine solche Konstellation insbesondere dann denkbar, wenn die rückwirkende Erbschaftssteuer vom Wohnsitzstaat des Begünstigten als Schenkungssteuer verstanden wird.

¹¹⁶ Vgl. Kapitel 3.1.1.2; für den in der Praxis kaum bedeutsamen Fall der Kontrolle durch die Begünstigten gelten nachfolgende Ausführungen analog.



wegen bzw. bei Versterben innerhalb von fünf Jahren nach der Errichtung sind jedoch zusätzlich das Verwandtschaftsverhältnis zwischen Stifter und Begünstigten, eine allfällige kommunale Nachkommen-Erb-schaftssteuer sowie die rückwirkende Erbschaftssteuer besonders zu beachten.¹¹⁷ Haben Begünstigte ihren Wohnsitz in einem Staat, der die Erhebung einer Erbschaftssteuer an den Wohnsitz des Erbschaftsempfängers knüpft, kann es analog den Ausführungen zur Schenkungssteuer in Kapitel 3.4.2.3 zu einer Doppelbesteuerung kommen. Da die Schweiz auf dem Gebiet der Erbschaftssteuer jedoch mit einzelnen Staaten Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, kann in diesen Fällen eine Doppelbesteuerung meist verhindert werden. Vorbehalten bleibt wiederum der Fall der rückwirkenden Erbschaftssteuer, sollte der Empfängerstaat diese als Schenkungssteuer qualifizieren.

- 90 Für eine allfällige Widmungs-¹¹⁸ oder Grundstückgewinnsteuer sowie Gründungsabgabe kann auf Kapitel 3.4.1.1 verwiesen werden.

3.4.3.2 Laufende Besteuerung

- 91 Sofern Begünstigte ihren Wohnsitz in der Schweiz haben, kann für die laufende Besteuerung auf die in Kapitel 3.4.2.2 gemachten Ausführungen verwiesen werden. Dabei ist hervorzuheben, dass es – analog der Qualifikation betreffend Kontrolle durch den Stifter – auch im Falle der Zurechnung an die Begünstigten in der Schweiz und Liechtenstein zu einer unterschiedlichen Qualifikation und entsprechend einer daraus resultierenden Doppelbesteuerung kommen kann.
- 92 Werden das Stiftungsvermögen und die daraus fließenden Erträge den Begünstigten zugerechnet, sind, sofern sämtliche Voraussetzungen erfüllt sind, die in der Schweiz ansässigen Begünstigten zur Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer berechtigt.¹¹⁹
- 93 Haben Begünstigte ihren Wohnsitz nicht in der Schweiz, ist einerseits die Qualifikation der liechtensteinischen Stiftung durch den Wohnsitzstaat des Begünstigten zu beachten.¹²⁰ Andererseits richtet sich die Rückerstattung der Quellensteuern diesfalls nach dem zwischen Ansässigkeitsstaat des Begünstigten und Quellenstaat abgeschlossenen DBA.

3.4.3.3 Ausschüttung an Begünstigte/Auflösung

Da das Stiftungsvermögen und die daraus fließenden Erträge den Begünstigten zugerechnet werden, haben Ausschüttungen bzw. die Auflösung der Stiftung keine Steuerfolgen. 94

Eine Quellensteuer für Ausschüttungen an (aus Liechtensteiner Sicht) im Ausland ansässige Begünstigte kennt Liechtenstein nicht. 95

3.4.4 Wegfall der Kontrolle

Ein Wechsel der tatsächlichen Verhältnisse kann unter Umständen dazu führen, dass sich die steuerliche Qualifikation einer Stiftung ändert. Am häufigsten dürfte dies beim Tod der Stifterin vorkommen. Denkbar ist aber auch, dass die Stifterin die tatsächliche Kontrolle aktiv aufgibt oder urteilsunfähig wird. Desweiteren besteht die Möglichkeit, dass der Stiftungsrat ab einem bestimmten Zeitpunkt nachweislich unabhängig von der Stifterin entscheidet, statutarische Bedingungen eintreten oder entsprechende Befristungen ablaufen. 96

Da es sich bei den Stifterrechten um höchstpersönliche Rechte handelt, welche mit dem Tod der Stifterin verirken, erstarrt der Stifterwille spätestens mit dem Tod der Stifterin definitiv.¹²¹ Bei einer Stiftung, welche als kontrollierte bzw. widerrufliche Stiftung qualifiziert wurde, kann es mit dem Tod der Stifterin zu einer Umqualifikation zu einer nicht-kontrollierten bzw. unwiderruflichen Stiftung kommen. Diesfalls ist zu prüfen, ob das Stiftungsvermögen bzw. die daraus fließenden Erträge fortan der Stiftung oder den Begünstigten zuzurechnen sind (bspw. weil Kontroll- 97

¹¹⁷ Vgl. hierzu die Ausführungen in Kapitel 3.3.1.

¹¹⁸ Sind die Begünstigten im liechtensteinischen Sinne wertmässig bestimmbar und befinden sich die Begünstigten ausserhalb Liechtensteins, fällt keine Widmungssteuer an (Steuerverwaltung Fürstentum Liechtenstein, Merkblatt betreffend Besteuerung von Stiftungen, Abschnitt I.1.1, online aufgerufen am 2. September 2026 unter: <https://www.llv.li/servicekonto/steuerverwaltung/besteuerung-von-stiftungen-stiftungsaeahnlichen-anstalten-und-sonderen-vermoegenswidmungen-mit-persoenlichkeit-sowie-die-besteuerung-der-beguenstigtingen-an-denselben-merkblatt.pdf>).

¹¹⁹ Vgl. Kapitel 3.2.6.

¹²⁰ Vgl. Fn 110.

¹²¹ Gasser, Johannes, Praxiskommentar Stiftungsrecht, Art. 552 § 30 PGR N 12.



rechte von der Stifterin auf die Begünstigten übergehen).¹²² Aus Luzerner Sicht gilt festzuhalten, dass bei einer kontrollierten Stiftung das steuerlich zugerechnete Stiftungsvermögen beim Tod des Stifters bzw. der Begünstigten in einem ersten Schritt in dessen bzw. in deren steuerlich massgebenden Nachlass fällt.

¹²² So auch Betschart, Philipp, Die Besteuerung von im Ausland errichteten Familienstiftungen, StR 76/2021, S.675.

- 98 Sind das Stiftungsvermögen und die daraus fließenden Erträge der Stiftung zuzurechnen, hat dies ex-nunc die in Kapitel 3.4.1 aufgezeigten Steuerfolgen (insb. Übertragung des Stiftungsvermögens zum Nichtverwandtentarif). Andererseits, wenn das Stiftungsvermögen bzw. die daraus fließenden Erträge den Begünstigten zuzurechnen ist, hat dies ex-nunc die in Kapitel 3.4.3 aufgezeigten Steuerfolgen (insb. Übertragung des Stiftungsvermögens zum jeweils anwendbaren Verwandtentarif).

4. Fazit

- 99 Die liechtensteinische Familienstiftung kann für in der Schweiz ansässige Personen ein wertvolles Instrument der Vermögens- und Nachfolgeplanung sein. Wie anhand des Steuerrechts des Kantons Luzern gezeigt werden konnte, hängen die steuerlichen Folgen aber massgeblich von der konkreten Ausgestaltung und der daraus resultierenden steuerlichen Anerkennung ab. Da insbesondere die Rechtslage hinsichtlich der steuerrechtlichen Anerkennung nicht abschliessend geklärt ist und die Schweiz und Liechtenstein die Stiftung unterschiedlich qualifizieren können, empfiehlt es sich, die steuerliche Behandlung im Detail zu prüfen und sowohl in der Schweiz als auch in Liechtenstein vorgängig mittels Steuerrulings abzusichern. Nur so kann sichergestellt werden, dass der mit der Stiftung verfolgte Zweck in der Praxis ohne unerwünschte Steuerfolgen auch tatsächlich erreicht wird.

