



zsis)



Die privatrechtliche liechtensteinische Anstalt mit geteiltem oder ungeteiltem Kapital



Marcel WIDRIG Dr.
Senior Vice President, Structural Planning | Freemont SA
marcel.widrig@freemont.ch



Martin MEYER
Partner | PwC Liechtenstein
martin.meyer@ch.pwc.com

| | |
|---|-----------|
| HAUPTTEIL | 14 |
| 1. Einleitung | 14 |
| 2. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen der Anstalt im PGR | 14 |
| 3. Steuerrechtliche Würdigung der privatrechtlichen liechtensteinischen Anstalt aus Schweizer Sicht | 17 |
| 4. Fazit | 21 |

1. Einleitung ⁰¹

Die Anstalt ist eine Besonderheit des liechtensteinischen Gesellschaftsrechts. Die Grundlagen sind im liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrecht (PGR) vom 20. Januar 1926 geregelt. Die privatrechtliche Anstalt besitzt Rechtspersönlichkeit und kann in ihrer Eigenart entweder als Körperschaft oder als stiftungsähnliche Organisation ausgestaltet werden. Durch ihre flexible Ausgestaltungsform eignet sich die liechtensteinische Anstalt sowohl für die Verwendung kommerzieller und ideeller Zwecke als auch für die reine Vermögensverwaltung. Die sogenannte «verkehrstypische Anstalt» ist die in der Praxis am meisten verwendete Form. Sie hat weder Mitglieder noch Anteilsinhaber und weist denn auch kein in Anteile zerlegtes Kapital auf.⁰² Bei der verkehrstypischen Anstalt handelt es sich um eine Einpersonengesellschaft, bei der die Inhaberschaft der Gründerrechte direkt oder indirekt sämtliche Organfunktionen ausübt. Diese Form der Anstalt ist bei den Gewerbetreibenden in Liechtenstein aufgrund ihrer Flexibilität eine überaus beliebte Rechtsform. Die verkehrstypische Anstalt ist zu unterscheiden von der stiftungsähnlich ausgestalteten Anstalt, bei der die Anstalt nicht mit Gründerrechten ausgestattet ist. Bei dieser übernimmt die Verwaltung die Funktion des obersten Organs und führt die Anstalt ähnlich einer Stiftung.

2. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen der Anstalt im PGR

2.1 Allgemeines

Im 4. Titel des PGR sind die Körperschaften des liechtensteinischen Rechts geregelt. Die privatrechtliche Anstalt ist am Anfang des 5. Titels des PGR unter

⁰¹ Die Autoren danken Fabio Sonderegger, B.A. HSG in Law and Economics, PwC St. Gallen, Associate (Steuern und Recht) für die tatkräftige Unterstützung bei der Erstellung dieses Artikels.

⁰² Amt für Justiz Fürstentum Liechtenstein, Merkblatt zur Neueintragung einer Anstalt (Art. 534 – 551 PGR), Ziff. 1.



dem Titel «Die Anstalten und Stiftungen» beschrieben (Art. 534 ff. PGR). Die Rechtsform der Anstalt wird im PGR somit systematisch bei den Stiftungen und nicht bei den Körperschaften eingeordnet. Trotzdem zeigt die gesetzssystematische Positionierung direkt nach dem Titel der Körperschaften und vor den Stiftungen, dass die Anstalt zwischen den Körperschaften und Stiftungen angesiedelt wird und im konkreten Fall eine stiftungsähnliche oder eine körperschaftsähnliche Ausgestaltung möglich ist. Vereinfacht spricht man von einer stiftungsähnlichen Ausgestaltung, wenn keine sog. Gründerrechte ausgegeben wurden, spricht die Gründer sich nicht spezielle Rechte gegenüber der Anstalt herausgenommen haben. Bei einer körperschaftsähnlichen Ausgestaltung – und das betrifft den weitaus grössten Teil der liechtensteinischen Anstalten – handelt es sich um Fälle, bei denen die Gründer sich im Gründungszeitpunkt gewisse Rechte gegenüber der Anstalt herausgenommen haben.

- 3 Bei der Anstalt handelt sich definitionsgemäss um ein rechtlich verselbständigtes und organisiertes, dauernden wirtschaftlichen oder anderen Zwecken gewidmetes Unternehmen.⁰³ Die privatrechtliche Anstalt hat keinen öffentlich-rechtlichen Charakter.⁰⁴ Die Anstalt verfügt über eigene Rechtspersönlichkeit und erlangt diese durch Eintragung im Handelsregister gemäss Art. 106 Abs. 1 PGR.⁰⁵
- 4 Die Ausgestaltungsmöglichkeiten einer liechtensteinischen Anstalt sind aufgrund der Formfreiheit vielseitig und können wirtschaftlichen wie auch unternehmerischen Bedürfnissen auf unterschiedliche Art und Weise gerecht werden. Die flexible rechtliche Ausgestaltung ermöglicht die Verfolgung wirtschaftlicher, aber auch ideeller Zwecke.⁰⁶ Als Beispiele können der Handel mit Waren, Erwerb von Beteiligungen, Finanzierungen, Liegenschaftsverwaltung, Patentverwertung, Leasing oder die Verwaltung von Vermögen genannt werden. Allerdings ist aus der Zweckbestimmung ausdrücklich hervorzugehen, ob die Anstalt ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt. Ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe liegt insbesondere dann nicht vor, wenn der Zweck der liechtensteinischen Anstalt darin besteht, lediglich

Vermögen zu verwalten respektive anzulegen oder Beteiligungen und andere Rechte zu halten.⁰⁷

2.2 Gründung

Die Gründung einer Anstalt unterscheidet sich im Grundsatz nicht von anderen liechtensteinischen Rechtsformen. Dabei können als Gründerinnen und Gründer sowohl natürliche als auch juristische Personen auftreten, wobei bei der Anstalt lediglich eine Person für die Gründung erforderlich ist.⁰⁸ Nach Einreichung der Errichtungsdokumente beim Amt für Justiz erlangt die Anstalt durch Eintragung in das Handelsregister Rechtspersönlichkeit.⁰⁹ Nebst dem Zweck der Anstalt sind in den Statuten u.a. der Name beziehungsweise die Firma inklusive der Bezeichnung als «Anstalt», der Sitz, die Befugnisse des obersten Organs, die Organe für die Verwaltung und eine allfällige Revisionsstelle, die Art der Ausübung der Vertretung und das Anstaltskapital festzuhalten.¹⁰

2.3 Gründerrechte

Die Gründerrechte beschreiben die Gesamtheit der Befugnisse, die der Gründerin oder dem Gründer zustehen. In der verkehrstypischen Anstalt ist eine einzelne Person Inhaberin oder Inhaber der Gründerrechte und hat damit dauernde Einflussmöglichkeit auf das anstaltliche Geschehen.¹¹ Diese Person bildet das oberste Organ der Anstalt.¹² Sie bestimmt in dieser Funktion die Verwaltung, erlässt die Statuten und Bei-

⁰³ Art. 534 Abs. 1 PGR.

⁰⁴ Die Ausführungen dieses Artikels beschäftigen sich ausschliesslich mit der privatrechtlichen liechtensteinischen Anstalt.

⁰⁵ Vgl. auch erster Satz von Art. 538 Abs. 2 PGR.

⁰⁶ Art. 107 Abs. 1 und 2 PGR.

⁰⁷ Art. 107 Abs. 3 PGR.

⁰⁸ Art. 535 Abs. 1 und 3 PGR.

⁰⁹ Art. 106 Abs. 1 PGR.

¹⁰ Art. 536 Abs. 2 PGR.

¹¹ Marok Graziella: Die Anstalt nach dem Personen- und Gesellschaftsrecht, Beiträge Liechtenstein Institut Forschung und Lehre, Nr. 9/1996, S. 7.

¹² Art. 543 Abs. 1 PGR.



statuten, passt diese an und bestimmt die Empfängerinnen und Empfänger der anstaltlichen Vermögenszuwendungen.¹³ Die Gründerrechte können jederzeit abgetreten, vererbt oder sonst übertragen, nicht aber verpfändet oder anderweitig belastet werden.¹⁴

2.4 Organisation

- 7 Das oberste Organ der Anstalt wird durch den oder die Inhaber der Gründerrechte gebildet.¹⁵ Die Begriffe «Inhaberin oder Inhaber der Gründungsrechte» und «oberstes Organ» sollten allerdings dogmatisch nicht synonym verwendet werden. Unter dem obersten Organ wird das Entscheidungsgremium insgesamt verstanden, während die Inhaberschaft der Gründungsrechte das Mitglied dieses Gremiums ist.¹⁶ Im Hinblick auf die Beschlussfassung wird Einstimmigkeit der Inhaberschaft der Gründerrechte festgelegt, insofern die Statuten keine andere Regelung vorsehen.¹⁷
- 8 In Bezug auf die Kompetenzen wird im PGR kein Kompetenzkatalog des obersten Organs definiert. In Art.36 Abs.2 Ziff.4 PGR wird festgehalten, dass die Befugnisse des obersten Organs in den Statuten festgelegt werden müssen. Konkret heisst dies, dass das oberste Organ, welches auch den Inhalt der Statuten festlegt, sich seine Befugnisse selbst gibt.¹⁸ Besonders ist hierbei, insbesondere die Kompetenz zur Bestimmung von Destinatärinnen und Destinatären.
- 9 Ein weiteres Organ stellt die Verwaltung dar, die aus einer oder mehreren natürlichen oder juristischen Person besteht.¹⁹ Die Inhaberschaft der Gründerrechte können auch selbst Mitglied der Verwaltung sein.²⁰ Mindestens ein Verwaltungsmitglied muss in einem Staat der EU/EWR oder der Schweiz ansässig sein und über bestimmte Qualifikationen verfügen, d.h. über eine Bewilligung nach dem liechtensteinischen Treuhändergesetz.²¹ Anstalten, die eine Geschäftsführerin oder einen Geschäftsführer aufgrund des Gewerbegesetzes oder eines anderen Spezialgesetzes besitzen müssen, sind von vorgenannter Verpflichtung ausgenommen.²² Die Verwaltung übernimmt die Aufgaben, welche statutarisch nicht der Inhaberschaft der Gründerrechte zugesprochen werden.²³ Bei gründerrechtslosen Anstalten bildet die Verwaltung

das oberste Organ.²⁴ Grundsätzlich übernimmt der Verwaltungsrat die Geschäftsführung und die Vertretung der Anstalt im Aussenverhältnis.²⁵ Gemäss Art.543 Abs.1 PGR kann auch die Verwaltung mit den Befugnissen des obersten Organs betraut werden. Die Verwaltung ist gemäss Gesetz denn auch das einzig zwingende Organ einer liechtensteinischen Anstalt.²⁶ Betreibt eine Anstalt ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe muss eine Revisionsstelle bestellt werden.²⁷

Die liechtensteinische Anstalt haftet bei Verpflichtungen gegenüber Dritten lediglich mit dem Anstaltsvermögen.²⁸

2.5 Begünstigte

Schliesslich stellt sich die Frage nach den Begünstigten (oder auch Destinatäre und Destinatärinnen, Bedachte) einer liechtensteinischen Anstalt. Die Statuten oder Beistatuten der Anstalt können natürliche oder juristische Personen als Begünstigte vorsehen, denen die Erträge des Anstaltsvermögens oder das Vermögen selbst zukommen soll. Sind in den Statuten oder Beistatuten keine Begünstigten genannt, so gilt die Inhaberschaft der Gründerrechte selbst als Begünstigte.²⁹ In der Praxis sind die Inhaberschaft der-

¹³ Marok, FN 10, S. 9.

¹⁴ Art. 541 PGR.

¹⁵ Art. 543 Abs. 1 PGR.

¹⁶ Marok, FN 10, S. 9.

¹⁷ Art. 543 Abs. 3 PGR.

¹⁸ Marok, FN 10, S. 9.

¹⁹ Art. 180 Abs. 1 PGR.

²⁰ Amt für Justiz Fürstentum Liechtenstein, FN 1, Ziff. 6.

²¹ Art. 180a Abs. 1 PGR.

²² Art. 180a Abs. 3 PGR.

²³ Art. 182 Abs. 1 PGR.

²⁴ Amt für Justiz Fürstentum Liechtenstein, FN 1, Ziff. 6.

²⁵ Amt für Justiz Fürstentum Liechtenstein, FN 1, Ziff. 6.

²⁶ Art. 180 Abs. 1 PGR.

²⁷ Art. 192 Abs. 8 PGR; Amt für Justiz Fürstentum Liechtenstein, FN 1, Ziff. 6.

²⁸ Art. 548 Abs. 1 PGR.

²⁹ Art. 545 Abs. 1bis PGR.



Gründerrechte und die Destinatärinnen und Destinatäre oftmals personell identisch.³⁰ Trotzdem sind die Rechtspositionen aufgrund des gesetzlichen Wortlauts getrennt zu betrachten und es stellt sich insbesondere die Frage inwiefern die Gründerrechte eine vermögenswerte Komponente enthalten.³¹

2.6 Unterteilung in Anstaltsanteile

- 12 Durch die Statuten der Anstalt wird bestimmt, ob und in welchem Umfang Anstaltsanteile bestehen und ob diese Wertpapiercharakter haben oder nicht.

2.6.1 Anstalt mit ungeteiltem Kapital

- 13 Das Mindestkapital der Anstalt mit ungeteiltem Kapital beträgt CHF/EUR/USD 30'000.³² Die Kapitaleinlage kann bar, aber auch durch Sacheinlage oder einer Kombination von Bar- und Sacheinlage erfolgen. Nach der Gründung steht der Anstalt das Kapital zur freien Verfügung und kann jederzeit erhöht werden. Im Allgemeinen wird oft davon ausgegangen, dass eine verkehrstypische Anstalt keine Unterteilung des Kapitals in Anteile kennt.³³

2.6.2 Anstalt mit geteiltem Kapital

- 14 Eine Anstalt kann gemäss Art.540 PGR mit Anstaltsanteilen ausgestattet werden. Die Ausgestaltung der Anstaltsanteile als Wertpapiere ist in den Statuten festzuhalten. Sie unterstehen den Vorschriften über die Namenaktien, wenn die Statuten nicht einschränkende Vorschriften bezüglich ihrer Übertragbarkeit vorsehen.³⁴ Bei einer Anstalt mit geteiltem Kapital hat das Mindestkapital analog der liechtensteinischen Aktiengesellschaft CHF/EUR/USD 50'000 zu betragen.³⁵ Die Verwaltung hat über die Anstaltsanteile unter Anwendung der Vorschriften für die Gesellschaft mit beschränkter Haftung Buch zu führen.³⁶

3. Steuerrechtliche Würdigung der privatrechtlichen liechtensteinischen Anstalt aus Schweizer Sicht

Verbandspersonen können in Körperschaften und Stiftungen unterteilt werden. In Bezug auf die Organisation unterscheiden sich die beiden Formen dadurch, dass bei Körperschaften das bestimmende Organ fortlaufende Mitsprachemöglichkeiten besitzt, während bei Stiftungen der Wille der Stifterin oder des Stifters einmal und grundsätzlich unabänderbar festgelegt wird.³⁷ Die liechtensteinische Anstalt lässt sich – wie aufgezeigt – aufgrund der flexiblen Ausgestaltungsmöglichkeiten nicht generell den Körperschaften oder den Stiftungen zuordnen. Durch den weiten Spielraum in der Ausgestaltung der Anstalt ist sowohl die Errichtung einer Körperschaft, als auch eines stiftungsähnlichen Gebildes möglich. Diese Gegebenheiten haben Auswirkungen auf die steuerliche Behandlung in der Schweiz, welche im Folgenden beschrieben werden.

3.1 Ausländische juristische Personen

Aus Schweizer Sicht ist die Qualifikation einer ausländischen juristischen Person zur Beurteilung des Vorliegens einer Steuerpflicht in der Schweiz relevant. Die Qualifikation einer ausländischen Gesellschaft kann bspw. entscheidend sein, ob diese für Schweizer Gewinnsteuerzwecke als Kapitalgesellschaft nach Art.68 DBG oder als Stiftung nach Art.71 DBG besteuert wird. Darüber hinaus gibt es zahlreiche

³⁰ Marok, FN 10, S. 11.

³¹ Vgl. hierzu die Ausführungen von Marok, FN 10, S. 13 ff.

³² Art. 122 Abs. 1 und 1a PGR.

³³ Allerdings führt Marok, FN 10, S. 16 ff. aus, dass auch bei der verkehrstypischen Anstalt von einer gewissen Strukturierung des Anstaltskapital auszugehen ist, in Hinblick auf die Zedierung und Vererbung von Gründerrechten und auf die Bestimmung der Destinatärinnen und Destinatäre.

³⁴ Art. 540 Abs. 5 PGR.

³⁵ Art. 122 Abs. 1 und 1a PGR.

³⁶ Art. 540 Abs. 6 PGR.

³⁷ Marok, FN 10, S. 8.



Anwendungsbereiche für Bestimmungen des Schweizer Steuerrechts, welche nur für ausländische juristische Personen Anwendung finden. So beispielsweise in Bezug auf die Qualifikation von Erträgen für Zwecke des Beteiligungsabzugs oder für die Anwendbarkeit von Doppelbesteuerungsabkommen in Hinblick auf die Rückforderung von Verrechnungssteuern. Somit ist in verschiedensten Konstellationen die Qualifikation ausländischer juristischer Personen aus Schweizer Steuersicht vorzunehmen.

- 17 Die liechtensteinische Anstalt kann somit nicht ohne weiteres in das schweizerische Rechtssystem überführt werden und es ist eine Qualifikation aus Schweizer Steuersicht vorzunehmen. Gesetzlich wird hierzu festgehalten, 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.³⁸ Um festzustellen, mit welcher inländischen juristischen Person die grösste Ähnlichkeit besteht, wird in einem ersten Schritt ein Vergleich der rechtlichen Merkmale vorgenommen («*Rechtstypenvergleich*»). In einem zweiten Schritt wird geprüft, ob die tatsächliche Ausgestaltung und Aktivität, dem Ergebnis von Schritt 1 entgegensteht («*Diskrepanzprüfung*»). Mit Durchführung dieser beiden Schritte soll eine dem Einzelfall gerechte Lösung für die Qualifikation der ausländischen Rechtsform erreicht werden.

3.2 Rechtstypenvergleich

- 18 Der Rechtstypenvergleich mit einer ausländischen Rechtsform wird basierend auf deren zivilrechtlichen Eigenschaften vorgenommen. Zur Feststellung, ob eine Gesellschaft aus Schweizer Sicht rechtsfähig gegründet wurde, ist aufgrund von Art. 154 Abs. 1 IPRG die sog. Inkorporationstheorie anzuwenden.³⁹ Die Inkorporationstheorie besagt, dass eine Gesellschaft dem Recht, nach dessen Vorschriften sie gegründet und organisiert wurde, unterstellt ist.⁴⁰ Die Erfüllung der Gründungsvorschriften, v.a. der Register- und Publizitätsvorschriften, reichen daher zur Erlangung der Rechtsfähigkeit aus.⁴¹ Massgeblich ist der in den Statuten oder im Gesellschaftsvertrag bezeichnete Sitz.⁴²

Somit ist zu prüfen, ob die liechtensteinische Anstalt nach den liechtensteinischen Gründungsvorschriften gültig gegründet wurde. Ist dies der Fall, ist die liechtensteinische Anstalt grundsätzlich als Steuersubjekt anerkannt. Im Anschluss sind die gesetzlichen Eigenschaften der liechtensteinischen Anstalt mit inländischen Rechtsformen zu vergleichen. Aufgrund der flexiblen Ausgestaltungsmöglichkeiten der Anstalt ist eine stiftungsähnliche oder körperschaftsähnliche Ausgestaltung möglich.

3.3 Rechtsprechung

Im Entscheid vom 11. September 1981, hatte das Bundesgericht die Qualifikation einer liechtensteinischen Anstalt zur Beurteilung der Anwendbarkeit des Beteiligungsabzugs vorzunehmen.⁴³ Auf diesem Urteil basiert die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Qualifikation von liechtensteinischen Anstalten mit ungeteiltem Kapital aus Schweizer Sicht. Inhaltlich geht es um die Gleichstellung von Beteiligungen an ausländischen juristischen Personen und Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Hierfür wird die rechtliche Natur und die tatsächliche Ausgestaltung der ausländischen juristischen Person mit inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften verglichen. Für die Vergleichbarkeit muss die ausländische juristische Person neben den spezifischen Merkmalen dieser juristischen

³⁸ Art. 49 Abs. 3 DBG; Art. 20 Abs. 2 StHG.

³⁹ Oesterhelt, Stefan/Schreiber, Susanne, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Aufl., Art. 49 DBG, Rz. 42.

⁴⁰ Eberhard, Stefan/Von Planta, Andrea, in: Honsell/Vogt/Schnyder/Berti (Hrsg.), Basler Kommentar Internationales Privatrecht, 3. Aufl., Art. 154, Rz. 3.

⁴¹ Vischer, Frank, in: Girsberger/Heini/Keller et. al. (Hrsg.), Zürcher Kommentar zum IPRG, 2. Aufl., Art. 154 IPRG, Rz. 2.

⁴² Vischer, Frank, in: Girsberger/Heini/Keller et. al. (Hrsg.), Zürcher Kommentar zum IPRG, 2. Aufl., Art. 154 IPRG, Rz. 2.

⁴³ BGE 107 Ib 309.



Person deren gemeinsame Merkmale aufweisen. Das heisst, sie muss abgesehen von der juristischen Persönlichkeit, mindestens eine selbständige Organisation mit korporativer Willensbildung haben, welche die dauernde Verfolgung eines regelmässig wirtschaftlichen Zweckes unabhängig von den Personen der Gesellschafterinnen und Gesellschafter gewährleistet.⁴⁴

- 20 Bei einer liechtensteinischen Anstalt mit ungeteiltem Kapital nimmt das Bundesgericht an, dass es an einem solchen selbständigen Organ zur korporativen Willensbildung fehlt. Begründet wird dies mit der überragenden Stellung der Inhaberschaft der Gründungsrechte, welcher durch die weitgehend dispositive Ausgestaltung der Statuten enormer Gestaltungsspielraum zukommt. Weiter wird angefügt, dass durch die Ausgestaltung als Sitzgesellschaft⁴⁵, die keinerlei Tätigkeit im Fürstentum Liechtenstein zu entfalten braucht, die unkomplizierte Verselbständigung von Vermögenswerten und Geschäftsvorgängen, erlaubt wird. Somit geht das Bundesgericht davon aus, dass liechtensteinische Anstalten mit ungeteiltem Kapital keine Ähnlichkeit zu einer Kapitalgesellschaft haben.⁴⁶
- 21 Im Urteil vom 4. April 2019 erwägt das Bundesgericht, dass bei der Qualifikation einer ausländischen juristischen Person das Kriterium der Rechtsform respektive die formelle Ausgestaltung der juristischen Persönlichkeit vorrangig zu prüfen ist (Rechtstypenvergleich). Bei der Beurteilung von ausländischen Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit sei hingegen überwiegend auf das Kriterium der tatsächlichen Ausgestaltung und Aktivität abzustellen. Allerdings sei dieser Ansatz nicht starr zu verstehen und es sei auch bei Vorliegen einer ausländischen juristischen Persönlichkeit zu prüfen, ob nicht die tatsächliche Ausgestaltung zu einem gegenteiligen Ergebnis führen würde (Diskrepanzprüfung). Bei Vorliegen einer deutlichen Diskrepanz soll im Hinblick auf den Zweck der analogen Behandlung zur am ähnlichsten inländischen Rechtsform, eine dem Einzelfall gerechte Lösung gewählt werden.⁴⁷

Trotzdem wird die Praxis des Urteils aus dem Jahre 1981 auch im aktuellen Urteil vom 4. April 2019 weitergeführt. Es wird zwar erwogen, dass bei Vorliegen einer ausländischen juristischen Persönlichkeit ein Rechtstypenvergleich und eine Diskrepanzprüfung mit der tatsächlichen Ausgestaltung vorzunehmen wäre.⁴⁸ Ein Rechtstypenvergleich wird vom Bundesgericht in der Folge allerdings nur ungenügend vorgenommen. Zur Feststellung der Stiftungsähnlichkeit wird einzig auf das ungeteilte Kapital der liechtensteinischen Anstalt abgestellt.⁴⁹ Das entspricht keiner umfassenden Prüfung zur Vornahme eines Rechtstypenvergleichs, zumal eine schweizerische GmbH auch mit nur einem Stammanteil gegründet werden kann und somit wie eine Anstalt auch über ein ungeteiltes Kapital verfügt.

3.4 Merkmale

Zur Vornahme einer umfassenden Prüfung in der Durchführung eines Rechtstypenvergleichs sind Merkmale zu identifizieren, über welche eine liechtensteinische Anstalt mit inländischen Rechtsformen verglichen werden kann. Hierfür kann die Aufteilung des Kapitals in Anteile ein Indiz sein. Allerdings zeigt die nachfolgende Auflistung, dass auch weitere Kriterien für eine solche Qualifikation relevant sind und dass nicht alleine aufgrund von ungeteiltem Kapital auf eine Ähnlichkeit zu einer Stiftung geschlossen werden kann. Mindestens die folgenden Merkmale sind somit bei der Feststellung heranzuziehen, ob eine liechtensteinische Anstalt mit Ähnlichkeit zu einer Kapitalgesellschaft oder zu einer Stiftung vorliegt:

⁴⁴ BGE 107 Ib 309, E. 3. b).

⁴⁵ Der Steuerstatuts der Sitzgesellschaft wurde in der Revision des liechtensteinischen Steuergesetzes, welches per 01. Januar 2011 in Kraft getreten ist abgeschafft. Die Übergangsfrist endete per 31. Dezember 2013.

⁴⁶ BGE 107 Ib 309, E. 3. c).

⁴⁷ Urteil des Bundesgerichts 2C_564/2017 vom 4. April 2019, E. 5.4.2.

⁴⁸ Urteil des Bundesgerichts 2C_564/2017 vom 4. April 2019, E. 5.4.2.

⁴⁹ Urteil des Bundesgerichts 2C_564/2017 vom 4. April 2019, E. 5.6.



* Kriterium aus Athanas, Peter/Giglio, Giuseppe, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. Aufl., Art. 49 DBG, Rz. 20.

| Merkmal der liechtensteinischen Anstalt | Ähnlichkeit zu Schweizer Kapitalgesellschaften | Ähnlichkeit zu Schweizer Stiftungen |
|---|---|--|
| Gründerrechte | Ja | Nein |
| Destinatärinnen/Destinatäre | Nein | Ja |
| Unterteilung der Anstaltsanteile | Ja | Nein |
| Gewinn- und Verlustverteilung* | Beschluss der Versammlung der Inhaberschaft der Gründungsrechte in Analogie zur General- bzw. Gesellschafterversammlung | Beschluss durch Verwaltung in Analogie zum Stiftungsrat gemäss Stiftungsurkunde |
| Vertretung der Gesellschaft* | Durch Verwaltung oder Inhaberschaft der Gründerrechte | Durch Verwaltung in Analogie zum Stiftungsrat |
| Übertragung der Mitgliedschaftsrechte* | Durch Eigentumsübertragung | Nicht möglich, da keine Mitgliedschaftsrechte |
| Art der Beschlussfassung* | Aufgaben und Befugnisse liegen mehrheitlich bei der Versammlung der Inhaberschaft der Gründungsrechte und teilweise bei der Verwaltung, in Analogie zu unübertragbaren Befugnissen von VR und GV und der Möglichkeit der Übertragung an GL. | Aufgaben und Befugnisse sind durch die Statuten grösstenteils oder komplett der Verwaltung zugewiesen. Analogie zum Stiftungsrat in der Schweiz. Delegation an Ausschüsse ist möglich. |
| Zweckverfolgung* | In der Regel wirtschaftliche Zwecke | Private und gemeinnützige Zwecke |
| Wirtschaftlich Berechtigte | Inhaberschaft der Gründungsrechte in Analogie zu den Anteilhaberinnen und Anteilhabern an Schweizer Kapitalgesellschaften | Begünstigte |
| Oberstes Organ | Versammlung der Inhaberinnen und Inhaber der Gründungsrechte in Analogie zur General- bzw. Gesellschafterversammlung | Verwaltung, bei gründerrechtslosen Anstalten in Analogie zum Stiftungsrat |
| Auflösung | Beschluss der Versammlung der Inhaberschaft der Gründerrechte | Nicht widerrufbar, Auflösung durch Verfügung der Stiftungsaufsicht in der Schweiz |
| Statutenänderung | Beschluss der Versammlung der Inhaberschaft der Gründerrechte | Nicht oder nur erschwert möglich. In Schweiz erschwert durch notwendige Genehmigung der Aufsichtsbehörde |



24 Durch die oben genannten Merkmale ist ersichtlich, dass eine kapitalgesellschaftsähnliche Ausgestaltung einer liechtensteinischen Anstalt mit ungeteiltem Kapital durchaus möglich ist. Die pauschale Annahme des Bundesgerichts, dass eine liechtensteinische Anstalt mit ungeteiltem Kapital nicht ähnlich zu einer Kapitalgesellschaft ausgestaltet sein kann, ist somit unbegründet und es ist im Einzelfall zu prüfen, mit welcher inländischen Rechtsform rechtlich und tatsächlich die grösste Ähnlichkeit besteht. Dieses Vorgehen wird im aktuellen Entscheid vom 4. April 2019 auch beschrieben, allerdings in der Folge nicht angewendet.

3.5 Beteiligungsabzug

25 Aufgrund der obengenannten Kriterien ist die Qualifikation einer liechtensteinischen Anstalt als ähnlich zu einer Kapitalgesellschaft möglich. Das hat Einfluss auf die Qualifikation der Beteiligungsrechte im Sinne der Anwendbarkeit des Beteiligungsabzugs nach Art. 69 DBG.

26 Zur Beurteilung der Anwendbarkeit des Beteiligungsabzuges ist Art. 49 Abs. 3 DBG sinngemäss anwendbar.⁵⁰ Allerdings ist als weiteres Kriterium die steuerliche Behandlung im Ausland einzubeziehen.⁵¹ Hält eine Schweizer Kapitalgesellschaft die Gründerrechte an einer liechtensteinischen Anstalt, wäre dementsprechend zu prüfen, ob diese als Beteiligung zu qualifizieren ist. Hierfür wäre analog zum oben beschriebenen Verfahren vorzugehen und in einem ersten Schritt ein Rechtstypenvergleich durchzuführen. In einem zweiten Schritt wäre zu prüfen, ob eine deutliche Diskrepanz zwischen dem Ergebnis des Rechtstypenvergleichs und der tatsächlichen Ausgestaltung und Aktivität besteht. Darauf basierend wäre zu entscheiden ob das Gründerrecht als Beteiligung im Sinne von Art. 69 DBG qualifiziert. Allerdings wird im Kreisschreiben 27 der ESTV ausdrücklich festgehalten, dass Gründerrechte einer liechtensteinischen Anstalt mit ungeteiltem Kapital keine Beteiligungsrechte im Sinne der Artikel 69 und 70 DBG darstellen.⁵²

27 Dieses Vorgehen ist nicht zielführend. Der Beteiligungsabzug hat das Ziel, die steuerliche Mehrfachbesteuerung auf verschiedenen Beteiligungsebenen zu

vermeiden. Daher sollte das entscheidende Kriterium für die Anwendbarkeit des Beteiligungsabzuges die Frage sein, ob bereits eine Besteuerung auf Stufe der liechtensteinischen Anstalt erfolgt ist. Insofern bereits eine Besteuerung erfolgte, wäre aus systematischer Sicht auch der Beteiligungsabzug zuzulassen. Die Prüfung, ob die Anstaltsanteile wirklich Beteiligungen darstellen wäre dementsprechend obsolet.

4. Fazit

Die privatrechtliche liechtensteinische Anstalt ist eine sehr vielseitige und flexibel ausgestaltbare Rechtsform, welche dem Schweizer Gesellschaftsrecht unbekannt ist. Eine generelle Zuordnung der Anstalt zu den Körperschaften oder Stiftungen ist nicht möglich. Aufgrund der Inkorporationstheorie werden liechtensteinische Anstalten grundsätzlich als Steuersubjekte anerkannt. Mithilfe des Rechtstypenvergleichs ist zu klären, ob die Ausgestaltung der Anstalt in Ähnlichkeit zu einer Stiftung oder zu einer Kapitalgesellschaft erfolgt ist. Hierfür stellt das Bundesgericht lediglich auf das Kriterium des geteilten oder ungeteilten Kapitals ab. Das entspricht keiner umfassenden Prüfung und daher wurden vorliegend weitere Kriterien aufgezeigt, welche für die Beurteilung einer Anstalt relevant sind. Dazu zählen das Vorhandensein von Gründerrechten und Destinatärinnen und Destinatären, die Entscheidung über die Gewinn- und Verlustverteilung, die Vertretung der Gesellschaft, die Übertragbarkeit der Mitgliedschaftsrechte, die Art der Beschlussfassung, die Zweckverfolgung, die wirtschaftlich berechnete Personen, das oberste Organ, die Auflösung und die Statutenänderung. Über eine gesamtheitliche Betrachtung mindestens dieser Kriterien sollte eine sachgerechtere Qualifikation und Einordnung von privatrechtlichen liechtensteinischen Anstalten als Kapitalgesellschaften oder Stiftungen in das Schweizerische Steuersystem möglich sein.

⁵⁰ Duss, Fabian/Altörfer Jürg, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Aufl., Art. 69, Rz. 8a.

⁵¹ Duss, Fabian/Altörfer Jürg, FN 49, Rz. 8a.

⁵² Eidgenössische Steuerverwaltung, Kreisschreiben Nr. 27, Ziffer 2.3.2.

