



zsis)



Steuerungsumgehung mittels Offshore-Strukturen

QUICK READ Offshore-Strukturen, namentlich Stiftungen, Trusts und vermögensverwaltende Sitzgesellschaften, sind durchaus legale Strukturen, die in der Regel nicht aus rein steuerlichen Überlegungen errichtet werden. Dennoch können solche (Offshore) Strukturen zu einer Steuerumgehung führen, wenn sie von den schweizer Steuerämtern als steuerlich transparent behandelt werden und der Stifter/Trustee und/oder Begünstigte mit Wohnsitz in der Schweiz die Vermögenswerte und Erträge nicht deklariert hat.



Natalie PETER
Dr. iur., LL.M.
Partnerin | Blum & Grob
n.peter@blumgrob.ch



QUICK READ 29**HAUPTTEIL** 30

1. Steuerhinterziehung vs. Steuerbetrug 30
2. Steuerrechtliche Behandlung von (Offshore-)Strukturen in der Schweiz 31
3. Stiftungen 32
4. Trust 33
5. Offshore-Gesellschaften 35
6. Fazit 36

1. Steuerhinterziehung vs. Steuerbetrug

Im Gegensatz zum Ausland unterscheidet das Schweizer Steuerrecht zwischen der Verletzung von Verfahrenspflichten gemäss Art.174 des Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Steuerhinterziehung (Art.175 DBG) und Steuerbetrug (Art.186 DBG). Die konkrete Busse für Steuerhinterziehung ist abhängig von der Höhe der hinterzogenen Steuer und damit von der Schwere des Delikts und dem Verschulden. Bei einer fortgesetzten Hinterziehung grosser Steuerbeträge sowie bei Steuerbetrug kann die ESTV besondere Untersuchungsmassnahmen durchführen (Art.190 DBG).⁹¹

Beim Steuerbetrug werden für die Hinterziehung Urkunden zur Täuschung verwendet. Der objektive Tatbestand ist bereits erfüllt, wenn jemand gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden zur Täuschung braucht. Im Sinne des StGB handelt es sich dabei um Schriften oder Zeichen, die bestimmt und geeignet sind, eine Tatsache von rechtlicher Bedeutung zu beweisen (Art.110 StGB). Nach Art.186 DBG zählen zu den Urkunden die Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen oder Lohnausweise und andere Bescheinigungen Dritter. Damit der Tatbestand des Steuerbetrugs erfüllt und das Delikt vollendet ist, muss die falsche Urkunde gebraucht werden. Das heisst, die falschen Urkunden werden den Steuer- oder Justizbehörden als Beweismittel vorgelegt, indem sie beispielsweise der Steuererklärung, einem Rückerstattungsbegehren oder einem Erlassgesuch beigelegt werden.

Bei der Verwendung von Offshore-Strukturen, namentlich Stiftungen, Trusts oder Gesellschaften, liegt in der Regel kein Steuerbetrug vor, da keine gefälschten oder verfälschten Urkunden verwendet werden. Die Strukturen werden nach dem Recht der jeweiligen Jurisdiktion gültig errichtet und sind, wo vorgesehen,

⁹¹ Bei der «fortgesetzten Hinterziehung grosser Steuerbeträge» verweist Art.190 Abs.2 DBG auf die vollendete und versuchte Steuerhinterziehung im Sinne von Art.175 f. DBG.



in einem Register eingetragen. Stiftungen oder Trusts sind in der Regel nicht operativ tätig, sondern halten üblicherweise Vermögenswerte entweder direkt oder indirekt über eine Offshore-Gesellschaft.

- 4 Zieht beispielsweise ein ausländischer Stifter/Settlor in die Schweiz und deklariert er die Vermögenswerte sowie die Erträge fälschlicherweise nicht direkt in seiner Steuererklärung, obschon das kantonale Steueramt an seinem Wohnsitz die Struktur steuerlich transparent behandeln würde, kann dies zu einer Unterbesteuerung führen. Diesfalls kann der Settlor bzw. Stifter die Situation über eine Selbstanzeige bereinigen.

2. Steuerrechtliche Behandlung von (Offshore-) Strukturen in der Schweiz

2.1 Anerkennung

- 5 Bei einer zivilrechtlich anerkannten ausländischen juristischen Person wird vom Grundsatz ausgegangen, dass das zivilrechtlich in ihrem Eigentum stehende Vermögen und die Erträge daraus auch steuerlich ihr zuzurechnen sind. Allerdings wird in der Praxis aufgrund der konkreten Umstände überprüft, ob von der zivilrechtlichen Gestaltung abzuweichen ist und das Vermögen sowie die Vermögenserträge allenfalls den wirtschaftlich berechtigten Personen (Stifterin, Settlor, Begünstigte oder Aktionär etc.) zuzurechnen sind. Häufig stützen sich Steuerbehörden und Gerichte dabei auf den Steuerumgebungsvorbehalt. Im Zusammenhang mit ausländischen Rechtsinstituten, namentlich bei ausländischen Stiftungen, Trusts und Offshore-Gesellschaften, ist für die Auslegung der steuerrechtlichen Bestimmungen von entscheidender Bedeutung, wer aufgrund der Umstände des Einzelfalls tatsächlich über das Vermögen verfügen kann.
- 6 Das Bundesgericht hat bereits in den 1920er- und 1930er-Jahren in diversen interkantonalen Doppelbesteuerungskonflikten festgestellt, dass die Existenz einer juristischen Person des Zivilrechts für steuerliche Zwecke ausser Acht gelassen werden kann, wenn

der einzige Zweck nachweislich darin besteht, die andernfalls im anderen Kanton bestehende Steuerpflicht zu vermeiden, und wenn die juristische Person so ausgestaltet ist, dass die bisherige Eigentümerin des Vermögens in Wirklichkeit weiterhin die für die Zuweisung der Steuerhoheit massgebenden Befugnisse in Bezug auf das betreffende Vermögen und dessen Erträge ausübt.⁰² Erst später hat sich das Bundesgericht mit der privatrechtlichen Einordnung einer Stiftung befasst und einer Stiftung die Eigenschaft als Steuersubjekt aufgrund eines festgestellten zivilrechtlichen Nichtbestehens abgesprochen.⁰³

2.2 Steuerumgehung

Einer zivilrechtlich anerkannten Stiftung kann 7 ausnahmsweise der Status eines Steuersubjekts verweigert werden, wenn eine Steuerumgehung oder ein Rechtsmissbrauch vorliegt.⁰⁴ Eine Steuerumgehung (Art.175 DBG) liegt bekanntlich vor, wenn eine vom Steuerpflichtigen gewählte rechtliche Gestaltung

1. ungewöhnlich, unangemessen oder missbräuchlich erscheint und
2. angenommen werden kann, dass der Steuerpflichtige diese Wahl in der Absicht getroffen hat, Steuern zu sparen, die andernfalls fällig gewesen wären, und
3. das gewählte Verfahren zu einer erheblichen Steuerersparnis führt, wenn es von der Steuerbehörde akzeptiert würde.

Das Ergebnis der Steuerumgehung ist ein Durchgriff 8 durch die juristische Person, d.h. es wird fiktiv angenommen, dass die juristische Person für Steuerzwecke nicht existiert. Das Vermögen und die Einkünfte werden steuerlich somit nicht der juristischen Person selbst zugerechnet, sondern den beteiligten Perso-

⁰² BGE 5 I 373; BGE 53 I 440.

⁰³ BGE 71 I 265.

⁰⁴ BGE 107 Ib 315 E. 4; Matteotti René, Der Durchgriff bei den von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften, Berner Beiträge zum Steuer- und Wirtschaftsrecht, S. 173.



nen, die in der Schweiz ansässig sind. Dabei prüfen die Steuerbehörden bei Stiftungen und Trusts, ob die Vermögenswerte und deren Erträge eher dem Stifter/ Settlor oder den Begünstigten zuzurechnen sind.⁰⁵ Bei Stiftungen wird dafür zwischen «kontrollierten» und «nicht kontrollierten» Stiftungen unterschieden. Bei Trusts erfolgt die Unterscheidung zwischen widerrufbaren («revocable») und unwiderrufbaren («irrevocable») Trusts. Die Einstufung basiert auf einer Einzelfallanalyse der Errichtungsurkunde, der Beistatuten, eines Letter of Wishes und/oder einer allfälligen Mandatsvereinbarung zwischen dem (wirtschaftlichen) Stifter/Settlor und dem obersten Organ der juristischen Person sowie auf der tatsächlichen Umsetzung. Es gilt nämlich eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, welche dem Grundsatz «Inhalt vor Form» folgt.

3. Stiftungen

3.1 «Kontrollierte» Stiftungen

- 9 Nach Auffassung des Bundesgerichts besteht dort Anlass, eine Stiftung steuerlich als transparent zu behandeln, wenn ein Gestaltungsmissbrauch derjenigen Person vorliegt, die die Stiftung wirtschaftlich beherrscht.⁰⁶
- 10 «Kontrollierte» Stiftungen sind typischerweise durch eine oder mehrere der folgenden Tatsachen gekennzeichnet
- die Stifterin hat sich in der Gründungsurkunde ein Widerrufsrecht vorbehalten;
 - die Stifterin hat sich in der Gründungsurkunde ein Recht auf Änderung des Stiftungszwecks vorbehalten;
 - die Stifterin kann sich die Erträge des Stiftungsvermögens weiterhin regelmässig aneignen, ohne gegen die Stiftungsurkunde oder den Stiftungszweck zu verstossen;
 - der Stifter handelt so, als ob das Stiftungsvermögen sein eigenes persönliches Vermögen wäre, ohne Rücksicht auf gesetzliche Befugnisse und deren Grenzen;

- der Stifter ist der Erstbegünstigte mit uneingeschränktem Anspruch auf das Kapital und die Erträge der Stiftung;
- aufgrund von Bankvollmachten hat der Stifter Zugriff auf die Bankkonten und Depots der Stiftung und kann somit frei über das Stiftungsvermögen verfügen.

Wenn die Begünstigten de facto oder de jure die Kontrolle über das Stiftungsvermögen haben, oder wenn das Stiftungsvermögen fest mit einer Familie verbunden ist und dazu dient, Unterhaltsleistungen an die jeweiligen Begünstigten in vorher festgelegten Quoten zu zahlen, gilt die Stiftung ebenfalls als kontrolliert. In diesem Fall werden das Stiftungsvermögen und die Erträge daraus den Begünstigten und nicht dem Stifter zugerechnet. 11

Stiftungsräte waren häufig durch «Mandatsverträge» gebunden, wobei der Stifter ein Weisungsrecht behielt. In diesem Fall wird davon ausgegangen, dass die Stiftung vom Stifter kontrolliert wird.⁰⁷ 12

Liegt somit steuerlich eine kontrollierte Stiftung vor und deklariert der Stifter oder allenfalls die Begünstigten, das Vermögen und die Erträge nicht in seiner/ihrer Steuererklärung, kann bei Unterbesteuerung eine Steuerhinterziehung vorliegen. Allenfalls kommt 13

⁰⁵ Hepberger Rainer/Maute Wolfgang, Die Besteuerung der liechtensteinischen Familienstiftung aus Sicht der Schweiz, in: StR (2004), S. 592ff.; Peter Natalie, Die liechtensteinische Stiftung und der Trust im Schweizer Steuerrecht, 2003, in: IFF Forum für Steuerrecht, S. 164f. (zit. Peter, IFF Forum).

⁰⁶ Urteil des Bundesgerichts 2C_711/2012;2C_712/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 4.1 mit Hinweis auf BGE 136 I 49 E. 5.4.

⁰⁷ Opel Andrea, Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten – in nationalen und internationalen Verhältnissen, Diss. 2009, S. 61f.; Opel Andrea, Familienstiftung und Trust – Postulat für eine kohärente Besteuerung, in ASA 78 (2009/2010), S. 271.



es zu keiner Unterbesteuerung, wenn der Stifter hohe Ausschüttungen erhält, welche er als steuerbares Einkommen deklariert und versteuert und diese Einkommenssteuer insgesamt höher ist als die Vermögens- und die Einkommenssteuer auf dem Stiftungsvermögen und den von der Stiftung erzielten Vermögenserträgen.

3.2 «Unkontrollierte» Stiftung

- 14 Liegen keine der oben erwähnten Tatbestände vor, hat sich der Stifter definitiv entreichert. Kann das Vermögen auch der Begünstigten nicht zugerechnet werden, handelt es sich um eine unkontrollierte Stiftung, welche selbst Steuersubjekt ist. Das Vermögen wird somit der ausländischen Stiftung zugerechnet. Weder der Stifter noch die Begünstigten mit Wohnsitz in der Schweiz müssen das Stiftungsvermögen oder die Erträge daraus versteuern.
- 15 Ausschüttungen an Begünstigte mit Wohnsitz in der Schweiz stellen dabei in der Regel steuerbares Einkommen dar. Ob eine Stiftung im Fall einer Vermögensausschüttung einen Zuwendungswillen haben kann, ist in der Lehre und Rechtsprechung umstritten.⁹⁸ Ein Teil der Lehre ist der Ansicht, dass der Rechtsgrund einer Ausschüttung der statuarische Stiftungszweck sei, ungeachtet eines dem Stiftungsrat zustehenden Ermessensspielraums. Stiftungen verfügen über kein Willensbildungsorgan und vermögen damit keinen Schenkungswillen zu bilden.⁹⁹ Im Übrigen sei das Kriterium der Freiwilligkeit nicht gegeben, womit die Zuwendung nicht unentgeltlich ist.¹⁰ Ein anderer Teil der Lehre wendet ein, der der Stiftung fehlende Schenkungswille stehe einer Schenkung noch nicht entgegen. Bei der Beurteilung der Frage, ob eine Schenkung vorliege, komme es nur darauf an, ob der Stifter selbst einen Schenkungswillen hatte. Die Ausschüttung erfolge diesfalls im Sinn einer treuhänderischen Erfüllung des Schenkungswillens des Stifters durch die Stiftung.¹¹
- 16 Auch die Rechtsprechung zu dieser Frage ist nicht einheitlich. Das Bundesgericht hat jedoch entschieden, dass für die rechtliche Qualifikation der an die

Destinatäre ausgerichteten Erträge einer Familienstiftung zufolge der eigenen Rechtspersönlichkeit allein auf das zwischen ihr und den Destinatären bestehende Verhältnis abzustellen ist. Es bestätigte somit die vorinstanzliche Rechtsauffassung, wonach die Stiftung keinen eignen Schenkungswillen hat und die Erträge an die Destinatäre nicht freiwillig, sondern lediglich in Erfüllung einer ihr durch die Stiftungsurkunde auferlegten Rechtspflicht ausrichtet.¹²

17 Stellt sich eine Begünstigte mit Wohnsitz in der Schweiz auf den Standpunkt, eine ihr zufließende Ausschüttung sei eine steuerfreie Schenkung aus dem Ausland und deklarierte sie diese nicht in ihrer Steuererklärung, kann auch diese Qualifikation zu einer Steuerverkürzung führen, wenn die Ausschüttung im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung steuerbares Einkommen darstellt.

4. Trust

18 Die Einordnung eines Trusts in die Schweizer Steuerrechtsordnung erfolgt durch einen Vergleich seiner privatrechtlichen Natur mit den Kategorien der inländischen Privatrechtsordnung. Daneben ist auch die wirtschaftliche Bedeutung der gewählten Trustform zu berücksichtigen. Die steuerrechtliche Behandlung im Ausland spielt keine Rolle.

⁹⁸ Vgl. dazu Urteil des Kantonsgerichts Luzern 7W 19 16/7W 19 17 vom 4. März 2020 E. 3.3.1.ff.

⁹⁹ Opel Andrea, Stiftungen schenken nicht, in: ASA 88, S. 180 (zit. Opel, ASA 88).

¹⁰ Opel, ASA 88, S. 181; Praxisfestlegung Steuerverwaltung Graubünden vom 15. April 2013 Ziff. 7.2.

¹¹ Richner Felix/Frei Walter /Kaufmann Stefan/Meuter Hans Ulrich, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 24 DBG N 25; Richner Felix/Frei Walter/ Kaufmann Stefan/Meuter Hans Ulrich, Handkommentar zum, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, § 24 StG ZH N 28.

¹² Urteil des Bundesgerichts 2A.668/2004 vom 22. April 2005 E. 3.4.3.



- 19 Als mögliche Vergleichsmerkmale kommen die Gewinn- und Verlustrechnung, die Art der Beschlussfassung, die Vertretung der Gesellschaft, die Zweckverfolgung etc., in Betracht. Der «*irrevocable discretionary*»-Trust gewährt den Begünstigten ähnliche anwartschaftliche Rechte auf Leistungen wie eine Stiftung ihren Destinatären. Wie der Stiftungsrat handelt der Trustee mit freiem Ermessen. Er entscheidet über die Anlage des Trustvermögens und unterliegt in der Regel keinem Einfluss- oder Kontrollrecht durch die Begünstigten. Die Errichtungsurkunde beschränkt die Verwendung des gewidmeten Vermögens auf festgelegte Zwecke.
- 20 Abgesehen vom grundlegenden Unterschied, dass das Trustvermögen keine eigene Rechtspersönlichkeit hat, sondern mit dem Trustee verhaftet ist, kann ein «*irrevocable discretionary*»-Trust der Schweizer Stiftung tatsächlich sehr nahe sein. Gemäss Kreisschreiben Nr. 20 Besteuerung von Trusts wird der Trust wegen seiner fehlenden Rechtspersönlichkeit allerdings nicht der Stiftung gleichgestellt. Trusts werden in der Praxis mehrheitlich steuerlich transparent behandelt, d.h. das Trustvermögen und die Vermögenserträge werden entweder dem Settlor oder dem Trustee direkt zugerechnet.
- 4.1 Zurechnung bei steuerlicher Transparenz**
- 21 Ob das Trustvermögen und die Erträge weiterhin dem Settlor zugerechnet werden können, hängt davon ab, ob er sich definitiv von seinem Vermögen entäussert hat. Während bei der Errichtung eines «*revocable*»-Trust nie eine Entäusserung stattfindet, gilt es bei einem «*irrevocable*»-Trust zu prüfen, ob allenfalls noch keine unwiderrufliche Entäusserung oder faktisch eine Übertragung auf die Begünstigte stattgefunden hat. Nur wenn sich der Settlor keinerlei Einflussmöglichkeiten vorbehält und auch keine faktische Übertragung auf die Begünstigte vorliegt, hat der Settlor das Vermögen unwiderruflich dem Trust zugewendet.
- 22 Beim «*irrevocable discretionary*»-Trust unterscheidet das Kreisschreiben (KS) Nr. 20¹³ zwischen einem Settlor mit Wohnsitz in der Schweiz und demjenigen mit Wohnsitz im Ausland. Während der Settlor mit Wohnsitz in der Schweiz noch nicht definitiv entreichert ist, geht das KS Nr. 20 davon aus, dass der Settlor mit Wohnsitz im Ausland eine Schenkung an den «*irrevocable discretionary*»-Trust vorgenommen hat. Dem Settlor mit Wohnsitz in der Schweiz werden folglich das Trustvermögen und die Vermögenserträge daraus weiterhin zugerechnet, es sei denn, die Begünstigte hat einen festen Rechtsanspruch auf Ausschüttungen oder auf einen Teil am Trustvermögen («*irrevocable fixed interest Trust*») oder die Begünstigte hat die faktische Kontrolle über das Trustvermögen.
- 23 Analog zur Stiftung muss ein Settlor eines transparenten Trusts das Vermögen und die Erträge direkt in seiner Steuererklärung deklarieren und versteuern. Zieht er aus dem Ausland zu, muss er vorab klären, wie der von ihm errichtete Trust in der Schweiz steuerlich behandelt wird.
- 4.2 Ausschüttungen aus einem «*irrevocable discretionary*»-Trust**
- 24 Bei steuerlich anerkannten «*irrevocable discretionary*» Trusts, welche von einem nicht in der Schweiz ansässigen Settlor errichtet worden sind, stellen als Ausschüttungen bei der Begünstigten mit Wohnsitz in der Schweiz grundsätzlich steuerbares Einkommen dar. Nur in Ausnahmefällen liegt eine Schenkung vor. Diese Besteuerung erfolgt in Anlehnung an die Rechtsprechung zu den Stiftungen.¹⁴
- 25 Nach dem Willen des Settlor werden bei einem «*irrevocable fixed interest*» Trust einzig die Begünstigten bereichert, indem ihnen Rechte auf das Trustvermögen zuteilwerden. Hat die Begünstigte während einer in der Trusturkunde fixierten Zeitdauer einen Anspruch auf bestimmbare Ausschüttungen aus Vermögenserträgen, unterliegt der Barwert dieser Be-

¹³ Kreisschreiben Nr. 20 der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) vom 27. März 2008 betreffend die Besteuerung von Trusts.

¹⁴ Vgl. oben Ziff. 3.2. «Unkontrollierte» Stiftung.



günstigung – analog der Nutzniessung – im Zeitpunkt der Errichtung der Schenkungssteuer im Verhältnis Settlor und Begünstigte.

- 26 Wie bei der unkontrollierten Stiftung muss die Begünstigte mit Wohnsitz in der Schweiz die Ausschüttung grundsätzlich als Einkommen deklarieren und versteuern. Eine steuerfreie Schenkung aus dem Ausland liegt analog zur Stiftung in der Regel nicht vor. Deklariert der Settlor die Vermögenswerte und Erträge nicht, hat dies eine Unterbesteuerung zur Folge, welche er durch eine Selbstanzeige in Ordnung bringen kann.

5. Offshore-Gesellschaften

5.1 Durchgriff

- 27 Sogenannte Offshore Gesellschaften werden typischerweise in Jurisdiktionen errichtet, in welchen keine oder nur sehr minimale Gewinnsteuern anfallen und Dividendenausschüttungen keiner der Verrechnungssteuer analogen Quellensteuer unterliegen. Offshore-Gesellschaften werden entweder stand alone von Privatpersonen oder als sogenannten «*underlying companies*» von Stiftungen oder Trusts gehalten.
- 28 In der Praxis stellt sich zunächst die Frage, ob typischerweise als vermögensverwaltende Sitzgesellschaften ausgestaltete Offshore-Gesellschaften steuerlich anerkannt werden. Auch hier ist die Praxis nicht einheitlich und reicht von einer Anerkennung bis zu einem Durchgriff infolge einer Steuerumgehung. Bei transparenten Stiftungen oder Trusts, welche ihre Vermögenswerte häufig nicht direkt, sondern über Offshore-Gesellschaften halten, werden letztere häufig analog den Stiftungen und Trusts ebenfalls steuerlich transparent behandelt.
- 29 Ein Durchgriff wird insbesondere in Situationen angewendet, in welchen die wirtschaftlich Berechtigte die rechtliche Selbständigkeit der Offshore-Gesellschaft missachtet oder wenn eine Vermischung auf organisatorischer oder vermögensrechtlicher Ebene

stattfindet.¹⁵ Häufig gibt der wirtschaftlich Berechtigte der vermögensverwaltenden Bank selbst Anlageanweisung oder kann auf Vermögenswerte für private Zwecke direkt zugreifen. Diesfalls wird «*das Spiel der AG*»¹⁶ nicht gespielt und das Kapital und die Erträge der Offshore-Vermögensverwaltungsgesellschaft sind steuerlich direkt dem wirtschaftlich Berechtigten zuzurechnen.

5.2 Ort der tatsächlichen Verwaltung

Wird eine Offshore-Gesellschaft steuerlich anerkannt, kann sie allenfalls gewinn- und verrechnungssteuerpflichtig¹⁷ sein, wenn sich ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz befindet.¹⁸ Eine Offshore-Vermögensverwaltungsgesellschaft verfügt in der Regel über keine Substanz, d.h. weder über eigenes Personal noch über eigene Büroräumlichkeiten.

Das Bundesgericht hatte in seinem Entscheid vom 16. Mai 2013 eine Gesellschaft mit Sitz in Guernsey der Schweizer Steuerpflicht unterworfen¹⁹ und damit seine bisherige Rechtsprechung bestätigt, wonach weder der Ort der tatsächlichen Verwaltung noch der Ort der Generalversammlung entscheidend sind. Im Sinne des Bundesgerichts befindet sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung dort, wo die laufenden Geschäfte geführt werden und die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen.²⁰ Bei einer Vermögensverwaltungsgesellschaft beschränkt sich der Unternehmenszweck auf die Vermögensanlage, ohne dass eine operative

¹⁵ Jung Marcel, Internationale Planung mit Offshore-Gesellschaften, Steuerparadiese – Informationsaustausch – Steuerrisiken, 2. Teil, in: ST 2013/2009, S. 614 (zit. Jung, ST 2013/2009).

¹⁶ Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7342/2008 und A-7426/2008 vom 05. März 2009.

¹⁷ Art. 50 DBG und Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer (VStG).

¹⁸ Jung, ST 2013/2009, S. 615.

¹⁹ Urteil des Bundesgerichts 2C.1086/2012, 2C.1087/2012 vom 16. Mai 2013.

²⁰ Urteil des Bundesgerichts 2A.321/2003 vom 4. Dezember 2003.



Tätigkeit ausgeübt wird. Für den Ort der tatsächlichen Verwaltung ist somit die Dispositionsbefugnis über das verwaltete Vermögen entscheidend. Diese steht in aller Regel dem wirtschaftlich Berechtigten zu, welcher die Vermögensverwaltungsgesellschaft direkt oder indirekt beherrscht. Diese Zurechnung bei wirtschaftlich Berechtigten gilt auch bei Vorliegen eines Vermögensverwaltungsauftrages, da die Bank oder der externe Vermögensverwalter auf Anweisung des Auftraggebers handelt.²¹

quenzen vorab zu klären und sich mit den involvierten Steuerämtern zu besprechen.

²¹ Jung, ST 2013/2009, S. 616.

- 32 Im Gegensatz zu Offshore Stiftung und Trusts, wird die Aktionärin mit Wohnsitz in der Schweiz mindestens die Aktien in ihrer Steuererklärung deklarieren. Zu einer Steuerverkürzung kann es allenfalls kommen, wenn bei einer tatsächlichen Verwaltung der Gesellschaft in der Schweiz geldwerte Leistungen aufgerechnet werden.

6. Fazit

- 33 Ein Stifter/Settlor, der seinen Wohnsitz in die Schweiz verlegt, kann unter Umständen eine Steuerumgehung begehen, wenn er bei seinem Zuzug nicht klärt, wie die Vermögensstruktur aus steuerlicher Sicht behandelt wird. Auch wenn die Stiftung oder der Trust im Ausland steuerlich anerkannt wird, besteht ein Risiko, dass die Schweiz die Struktur nicht anerkennt, weil er sich Einflussrechte vorbehalten hat oder zum Begünstigtenkreis gehört. Diesfalls müsste er die Vermögenswerte der Stiftung oder des Trusts sowie die Erträge daraus direkt in seiner Steuererklärung deklarieren und versteuern.
- 34 Auch bei einer steuerlich anerkannten ausländischen Stiftung oder einem Trust kann eine Steuerumgehung vorliegen, wenn die Begünstigte die erhaltene Ausschüttung nicht als Einkommen deklariert und nicht mindestens einen Hinweis auf eine Schenkung macht.
- 35 Beim Errichten einer Offshore-Gesellschaft bzw. beim Zuzug in die Schweiz mit Bezug zu einer Offshore-Gesellschaft ist es stets ratsam, die steuerlichen Konse-

