



Z S i S)



Band 1 / 2020

- 1 Tobias Felix Rohner
Direkte Stellvertretung nach Art. 20 Abs. 2 MWSTG –
Eine Analyse der aktuellsten Rechtsprechung

- 13 Marcel Widrig, Martin Meyer
Die privatrechtliche liechtensteinische Anstalt
mit geteiltem oder ungeteiltem Kapital

Private	
Selbständige	
Unternehmen	
Grundstücke	
MWST/Zoll	
IStR	
Sozialabgaben	
Reformen	
Sonstige	



zsis)



Direkte Stellvertretung nach Art. 20 Abs. 2 MWSTG – Eine Analyse der aktuellsten Rechtsprechung

QUICK READ Der folgende Aufsatz geht der Frage nach, welches die massgeblichen Kriterien für die Zuordnung von Leistungen sind. Hierzu werden die zwei seit 1. Januar 2010 ergangenen Bundesgerichtsentscheide analysiert. Der Autor zieht daraus den Schluss, dass aus der objektivierten Wahrnehmung eines Dritten zu entscheiden ist, ob die ihm gegenüber auftretende Person als Stellvertreterin oder im eigenen Namen (Eigenhändler) auftritt. Dabei ist das Vertragsverhältnis zwischen der Stellvertreterin und dem Vertretenen grundsätzlich irrelevant für die Beurteilung, ob und welches (direktes oder indirektes) Stellvertretungsverhältnis vorliegt.



Tobias Felix ROHNER

Dr. iur

Partner, Rechtsanwalt,

dipl. Steuerexperte | Baker McKenzie Zürich

tobias.rohner@bakermckenzie.com



QUICK READ 2**HAUPTTEIL** 3

1. Einleitung 3

2. Gesetzliche Grundlage 3

3. Rechtsprechung 5

4. Würdigung der Rechtsprechung 7

1. Einleitung

Seit der Einführung von Art.20 MWSTG über die 1
mehrwertsteuerrechtliche Zuordnung von Leistungen
per 1.Januar 2010 befasste sich das Bundesgericht
erst zweimal vertieft mit Fragen über die Zuordnung
von Leistungen. Zuvor waren unzählige gerichtliche
Auseinandersetzungen zu dieser Frage zu verzeich-
nen.⁰¹ Die Begrifflichkeiten scheinen auf den ersten
Blick also geklärt zu sein. Ob dies bei genauerem Hin-
sehen wirklich der Fall ist, ist fraglich. Immer mehr
Geschäfts-Modelle bauen auf elektronischen Han-
delsplattformen, auf Big Data und auf Preisdifferen-
zierungen. Das typische Stellvertretungsmodell, bei
dem ein Vertreter im Namen und auf Rechnung eines
Dritten handelt, kann bei elektronischen Handels-
plattformen nicht ohne Weiteres ausgemacht werden.
Insbesondere ist oft nicht klar, ob die Handelsplatt-
form im eigenen und/oder fremden Namen handelt.

Der folgende Aufsatz geht der Frage nach, welches 2
die massgeblichen Kriterien für die Zuordnung von
Leistungen sind. Hierzu werden die zwei seit 1. Januar
2010 ergangenen Bundesgerichtsentscheide analy-
siert.

2. Gesetzliche Grundlage

Art. 20 MWSTG mit dem Titel «Zuordnung von Leis- 3
tungen» lautet in seiner seit dem 1. Januar 2010 gülti-
gen Fassung, wie folgt:

*[Abs. 1] Eine Leistung gilt als von der-
jenigen Person erbracht, die nach aussen
als Leistungserbringerin auftritt.*

⁰¹ Vgl. die Auflistung der Bundesgerichtsentscheide
bei Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst,
Handbuch zum MWSTG, 3. Aufl., Bern/Stuttgart/
Wien 2012, S. 347 und bei Mollard/Oberson/Tissot
Benedetto, Traité TVA, Basel 2009, Rz. 530.



[Abs. 2] Handelt eine Person im Namen und für Rechnung einer anderen Person, so gilt die Leistung als durch die vertretene Person getätigt, wenn die Vertreterin:

- a. nachweisen kann, dass sie als Stellvertreterin handelt und die vertretene Person eindeutig identifizieren kann; und*
- b. das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses dem Leistungsempfänger oder der Leistungsempfängerin ausdrücklich bekannt gibt oder sich dieses aus den Umständen ergibt.*

[Abs. 3] Findet Absatz 1 in einem Drittparteienverhältnis Anwendung, so wird das Leistungsverhältnis zwischen der nach aussen auftretenden Person und der die eigentliche Leistung erbringenden Person gleich qualifiziert wie das Leistungsverhältnis zwischen der nach aussen auftretenden Person und der leistungsempfangenden Person.

- 4 Unter dem aMWSTG, welches vom 1. Januar 2001 bis zum 31. Dezember 2009 galt, wurde die mehrwertsteuerliche Stellvertretung in Art. 11 «Lieferungen und Dienstleistungen bei Stellvertretung» wie folgt geregelt:

[Abs. 1] Wer Lieferungen oder Dienstleistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und Dritten zustande kommt, gilt bloss als Vermittler.

[Abs. 2] Handelt bei einer Lieferung oder Dienstleistung der Vertreter zwar für fremde Rechnung, tritt er aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auf, so liegt sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine Lieferung oder Dienstleistung vor.

[Abs. 3] Beim Kommissionsgeschäft liegt zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär sowie zwischen dem Kommissionär und dem Dritten eine Lieferung vor. Bei der Verkaufskommission gilt der Kommittent, bei der Einkaufskommission der Kommissionär als Lieferer.g

[Abs. 4] Bei Lieferungen von Gegenständen im Rahmen von Auktionen im Kunst- und Antiquitätenhandel gilt der Nachweis der blossen Vermittlung als erbracht, wenn der Auktionator:

- a. vor Beginn der Auktion einen schriftlichen Auftrag erhält, die betreffenden Gegenstände im Namen und für Rechnung eines Dritten zu veräussern; und*
- b. gegenüber den Kaufinteressenten schriftlich bekannt gibt, dass er die betreffenden Gegenstände in fremdem Namen und für fremde Rechnung anbietet.*

Ein Grund für die vollständige Neuregelung dieser Bestimmung war, dass unter dem aMWSTG die Anforderungen an eine mehrwertsteuerrechtliche Stellvertretung strenger waren als die zivilrechtlichen unter Art. 32 Abs. 2 OR.⁹² Gemäss dieser Bestimmung liegt eine sog. direkte Stellvertretung auch dann vor, wenn der Dritte aus den Umständen schliessen musste, dass der Vertreter im Auftrag gehandelt hat, bzw. wenn es ihm gleichgültig ist, mit wem er den Vertrag abschliesst.

Unter Art. 11 aMWSTG musste der Vertreter ausdrücklich im Namen des Vertretenen handeln. Die ESTV verlangte hierfür in ihrer Wegleitung, dass ein auf blosser Vermittlung lautender schriftlicher Auftrag vorliegen muss. Erforderlich waren Dokumente wie Verträge, Rechnungen und Quittungen, aus denen eindeutig

⁹² Pierre-Marie Glauser, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2015, Art. 20 N 15.



hervorging, dass der Vertreter ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen handelte. Zudem musste eine schriftliche Abrechnung über den Erlös und die Provision vorliegen.⁹³

- 7 Der sehr enge Begriff der mehrwertsteuerrechtlichen Stellvertretung und die von der ESTV formalistisch gehandhabte Stellvertreterregelung führten zu zahlreichen gerichtlichen Auseinandersetzungen.⁹⁴ Deshalb verlangte bereits der «Bericht Spori» im Jahre 2006 eine Klärung und Verbesserung der Stellvertreterregelung.⁹⁵ Die neue Regelung, die eine Annäherung an die zivilrechtliche Regelung gemäss Art. 32 OR anstrebte⁹⁶ und es somit für den Stellvertreter einfacher macht, ein direktes Stellvertretungsverhältnis nachzuweisen, scheint in der Praxis besser aufgenommen zu sein. Dies zeigt sich auch darin, dass sich das Bundesgericht nur sehr vereinzelt mit Art. 20 MWSTG in seiner geltenden Form befassten musste.
- 8 Nachfolgend werden die zwei relevanten Bundesgerichtsentscheide vorgestellt.

3. Rechtsprechung

3.1 Verkauf von Secondhand-Kleidern

- 9 Im Secondhand-Kleider-Fall (2C_206/2015 vom 16. November 2015) ging es um die A GmbH, die seit dem 1. Juli 2005 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen war. Gemäss Handelsregistereintrag bezweckte die Gesellschaft den Handel mit Secondhand-Kleidern.
- 10 In verschiedenen Schreiben teilte die A GmbH der ESTV mit, sie habe bis 2009 fälschlicherweise auf dem Umsatz aus dem Verkauf der Secondhand-Kleider die MWST abgerechnet. Richtigerweise seien ihr diese Umsätze nicht zuzurechnen, da sie im Namen und auf Rechnung der Einlieferer der Kleider handle. Der zur Ermittlung ihrer Steuerpflicht massgebende Umsatz setze sich ausschliesslich aus Provisionen zusammen, die sie erst nach einer erfolgreichen Ver-

kaufsvermittlung in Rechnung stelle. Das jährliche Total dieser Rechnungen liege jeweils unter der für die Steuerpflicht massgebenden Umsatzgrenze von CHF 100'000, weshalb sie die Löschung aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen beantrage.

Die ESTV führte im Jahre 2012 eine Kontrolle durch, welche mit einer Steuerforderung für die Steuerperiode 2010 schloss. Zur Begründung führte die ESTV aus, dass die A GmbH beim Verkauf der Secondhand-Kleider nicht in fremdem, sondern in eigenem Namen auftrete, weshalb sie als Leistungserbringerin zu qualifizieren sei.

Vor Bundesverwaltungsgericht machte die A GmbH geltend, dass sich das Stellvertretungsverhältnis u.a. darin zeige, dass die Käufer beim Kauf von Secondhand-Kleidern keinerlei Belege oder Quittungen von ihr erhielten. Als direkte Vertreterin rechne sie nur mit den Vertretenen, also den jeweiligen Einlieferern, ab. Die Einlieferer könnten aufgrund einer an jedes Kleidungsstück angehefteten Kundennummer eindeutig identifiziert werden.

Das Bundesverwaltungsgericht gab der A GmbH Recht. Es erwog, dass sich ein Aussenauftritt der Einlieferer auch aus den Umständen ergeben könne. Eine ausdrückliche Bekanntgabe des Handelns in fremdem

⁹³ Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, Handbuch zum MWSTG, 3. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2012, Rz. 954.

⁹⁴ Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, Handbuch zum MWSTG, 3. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2012, Rz. 959.

⁹⁵ Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, Handbuch zum MWSTG, 3. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2012, Rz. 962.

⁹⁶ Vgl. Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, Handbuch zum MWSTG, 3. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2012, Rz. 963; Ralf Imstepf, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, ASA 78 (2009/2010), S. 783.



Namen und damit des Stellvertretungsverhältnisses gegenüber dem Leistungsempfänger sei, im Unterschied zum alten Recht, nicht mehr zwingend. Ob solche Umstände vorliegen, sei aus der Sicht eines objektiven Kunden eines Secondhand-Kleidergeschäfts zu beurteilen. Die Ausgestaltung des Secondhand-Kleidergeschäfts unter Verwendung von an den Kleidern angehefteten Nummern zur Identifikation und Zuordnung der Einlieferer sei praktisch verbreitet und daher auch den Käuferinnen und Käufern von Secondhand-Kleidern bekannt. Zwar würde der Secondhand-Kleiderhandel zuweilen auch als Kommissionsgeschäft mit indirekter Stellvertretung betrieben. Diesfalls erübrige sich jedoch die Anbringung von Nummernetiketten an den Kleidern und es bestehe kein Anlass, eine direkte Stellvertretung anzunehmen. Dagegen würden bei einer Geschäftsgestaltung mit Nummern notorisch Umstände vorliegen, aus denen sich aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht das Bestehen eines direkten Stellvertretungsverhältnisses ergebe.

- 14 Die ESTV zog das Urteil an das Bundesgericht weiter, welches die Beschwerde guthiess. Die in den Ladenlokalitäten der A GmbH verwendeten Etiketten zur Kennzeichnung der Waren wiesen teilweise die Produktbezeichnung, v.a. aber diverse Zahlen auf. Klar identifizierbar sei lediglich die Preisbezeichnung. Wie es einem objektiven Dritten ohne Spezialwissen und ohne Zugang zu den Geschäftsunterlagen der A GmbH möglich sein soll, auf das Vorliegen eines Stellvertretungsverhältnisses zu schliessen, sei schlechthin unerfindlich. Ebenso wenig könne die Rede davon sein, dass das Vorliegen eines Stellvertretungsverhältnisses im Secondhand-Kleiderhandel notorisch sei.

3.2 Lebensberatung über das Telefon

- 15 Im Fall der Lebensberatung über das Telefon (2C_767/2018 vom 8. Mai 2019) ging es um die A GmbH, eine Telekommunikationsgesellschaft mit Sitz in Deutschland. Diese bot gemäss den AGB ihren Kunden die Nutzung von Servicenummern für telefonische Dienstleistungen an. Die A GmbH war nicht im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen.

Die A GmbH unterhielt Geschäftsbeziehungen zur Einzelunternehmerin B, welche telefonische Dienstleistungen im Bereich der Lebensberatung erbrachte. Die Einzelunternehmerin wurde von der ESTV rückwirkend auf den 1. Januar 2008 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen. Frau B stellte nachträglich die MWST für sämtliche in den Jahren 2008 bis 2011 von ihr geleisteten Arbeiten der A GmbH in Rechnung. Die A GmbH ihrerseits stellte bei der ESTV den Antrag auf Vergütung der durch die Einzelunternehmerin in Rechnung gestellten MWST (gemäss Art. 151 ff. MWSTV).

Die ESTV verneinte die Voraussetzungen des Vergütungsverfahrens, weil die A GmbH nicht Empfängerin der von der Einzelunternehmerin erbrachten Lebensberatungsleistung sei. Vielmehr sei das Vertragsverhältnis für diese Dienstleistung direkt zwischen dem Telefonkunden und der Einzelunternehmerin zustande gekommen.

In ihrer Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht machte die A GmbH geltend, dass sie in zivilrechtlicher Hinsicht nicht Leistungserbringerin der telefonischen Dienstleistungen sei. Aus Sicht der MWST sei ihr die Leistung aber zuzuordnen, weil sie die Leistung im eigenen Namen ihren Telefonkunden in Rechnung stelle. Folglich würden die Regeln über die indirekte Stellvertretung zur Anwendung gelangen.

Das Bundesverwaltungsgericht wies die Beschwerde ab. Unter dem neuen Recht müsse die Stellvertreterin dem Leistungsempfänger das Stellvertretungsverhältnis nicht mehr in jedem Fall ausdrücklich bekannt geben. Ein solches könne sich auch aus den Umständen ergeben. Mit dem Hinweis auf der Rechnung der A GmbH «*Services anderer Anbieter*» werde die telefonische Dienstleistung aber klar als Leistung eines anderen Anbieters nach aussen deklariert. Mittels Fussnote werde überdies darauf hingewiesen, wie die Inhaber der «*Business Numbers*» in Erfahrung gebracht werden können.⁸² Das Stellvertretungsverhältnis könne dem Leistungsempfänger hierdurch

⁸² Urteil des Bundesgerichts 2C_767/2018 vom 8. Mai 2019, E. 5.1.



als ausdrücklich bekannt gegeben gelten. Zumindest aus der Gesamtheit der Umstände werde für einen objektiven Dritten nämlich erkennbar, dass die Lebensberatungsleistung stellvertretend für Frau B in Rechnung gestellt werde. Es liege eben gerade keine Inrechnungstellung im Namen der A GmbH vor. Auch würden die öffentlich zugänglichen AGB der A GmbH diesen Schluss untermauern.

- 20 Der an das Bundesgericht erhobenen Beschwerde war ebenfalls kein Erfolg beschieden. Das höchste Gericht erwog, dass eine Vertretung im mehrwertsteuerlichen Sinne voraussetzt, dass die (stell-)vertretende Person nach aussen nicht als Leistungserbringerin auftritt. Entsprechend bringe Art. 20 Abs. 1 MWSTG den Grundsatz zum Ausdruck, wonach eine Leistung derjenigen Person zugeordnet wird, die nach aussen als leistungserbringende Person auftritt. Die A GmbH sei nach aussen nur mit Blick auf die fernmeldetechnische Übertragung in eigenem Namen aufgetreten, nicht aber für die Lebensberatungsdienstleistung. Somit bejahte das Gericht das Vorliegen der Vertretung im mehrwertsteuerlichen Sinne für die Jahre 2008 und 2009 (unter altem Recht) sowie für die Jahre 2010 und 2011 (unter neuem Recht).
- 21 Nicht Gegenstand der bundesgerichtlichen Würdigung war die Leistung, welche die A GmbH der Einzelunternehmerin B für den Betrieb der Servicrufnummer erbrachte und ihr durch das teilweise Einbehalten des den anrufenden Personen in Rechnung gestellten Tarifs belastete.

4. Würdigung der Rechtsprechung

4.1 Handeln in fremdem Namen

4.1.1 Allgemeines

- 22 Gemäss Art.20 Abs.1 MWSTG gilt eine Leistung als von derjenigen Person erbracht, die nach aussen als Leistungserbringerin auftritt. Das Bundesgericht stützte sich insbesondere auf die Botschaft, gemäss welcher eine direkte Vertretung nur dann vorliegen könne, wenn «die (stell-)vertretende Person nach aussen nicht als Leistungserbringerin»⁰⁸ auftrete.⁰⁹

Diese Aussage darf nicht dergestalt verstanden werden, dass die Stellvertreterin nicht gegen aussen erscheinen darf. Vielmehr bedeutet sie, dass die Stellvertreterin, möchte sie stellvertretend handeln, nicht im eigenen Namen gegen aussen als Leistungserbringerin auftreten darf. Ansonsten wird die Stellvertreterin als Leistungserbringer nach Art.20 Abs. 1 MWSTG qualifiziert. Stattdessen hat die Stellvertreterin im Wirtschaftsleben dergestalt aufzutreten, dass die Leistungsempfänger sie auch als Stellvertreterin verstehen. Die Stellvertreterin muss einen wesentlichen Beitrag im Rahmen eines konkreten Leistungsverhältnisses erbringen.¹⁰

Die Krux liegt darin, dass die Wirtschaftswelt komplexer geworden ist. Es ist nicht immer ohne Weiteres klar, ob die gegen aussen auftretende Person a) in eigenem Namen, b) in fremden Namen oder c) mit eigenem (nicht zu verwechseln mit «*in eignem Namen*») und in fremdem Namen handelt. Die beiden oben beschriebenen, vom Bundesgericht beurteilten Fälle drücken diese Komplexität exemplarisch aus.

Vor der Gesetzesrevision war klar, dass eine Person für die Mehrwertsteuer lediglich dann als direkte Stellvertreterin galt, wenn sie ausdrücklich im Namen des Vertretenen gegen aussen auftrat. Fehlte es an dieser Voraussetzung war die Person als Eigenhändlerin mehrwertsteuerrechtlich zu erfassen. Unter dem neuen Regime von Art.20 Abs.2 MWSTG kann sich ein Stellvertretungsverhältnis (d.h. das Handeln in fremdem Namen und auf fremde Rechnung) auch aus den Umständen ergeben, was eine Abgrenzung von der indirekten Stellvertretung und vom Eigenhändler erheblich erschwert.

⁰⁸ BBI 2008 6962.

⁰⁹ Urteil des Bundesgerichts 2C_767/2018 vom 8. Mai 2019, E. 21.

¹⁰ Felix Geiger, MWSTG-Kommentar, 2. Aufl., Zürich 2019, Art. 20 N 22; Pierre-Marie Glauser, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2015, Art. 20 N 11.



4.1.2 Bundesgerichtliche Rechtsprechung

- 26** Im Fall des Secondhand-Kleiderladens trat der Laden unzweifelhaft mit eigenem Personal, in seinen eigenen Geschäftsräumlichkeiten, mit seinem eigenen Namen und mit eigener Werbung gegen aussen auf. Jeder Kunde konnte und durfte davon ausgehen, dass der Laden eine Leistung erbringt und deshalb grundsätzlich als Eigenhändler oder als indirekte Stellvertreterin auftrat. Strittig war aber, ob der objektive Käufer aus den Umständen davon ausgehen musste, dass der Kleiderladen in fremdem Namen handelte und somit nicht Leistungserbringer (Eigenhändler) war. Das Bundesverwaltungsgericht erwog, dass ein Kunde eines Secondhand-Kleiderladens notorisch davon ausgehen müsse, dass dieser im Namen und auf Rechnung der Einlieferer und damit als Vermittler handelte. Das Bundesgericht beurteilte dies gerade anders und stellte fest, dass ein objektiver Kunde eines Secondhand-Kleiderladens ohne Spezialwissen und ohne Zugang zu den Geschäftsunterlagen des Secondhand-Kleiderladens einzig anhand der an die Kleider angehefteten Etiketten nicht auf das Vorliegen eines Stellvertretungsverhältnisses schliessen könne.
- 27** Auch im Fall der Lebensberatung über das Telefon trat die Telekommunikationsgesellschaft mit eigenen Namen auf. Der Auftritt der Telekommunikationsgesellschaft mit eigenem Namen gegen aussen hatte aber nicht zur Konsequenz, dass ein Stellvertretungsverhältnis telquel zu verneinen war, ansonsten das Bundesgericht nicht den Schluss gezogen hätte, dass die Telekommunikationsgesellschaft in casu stellvertretend handelte. Vielmehr zeigt der Fall exemplarisch auf, dass eine Person situativ als Leistungserbringerin im eigenen Namen oder als Stellvertreterin in fremden Namen handeln kann und lediglich aufgrund der Berücksichtigung aller Umstände entschieden werden kann, in welcher Funktion sie tatsächlich handelt.
- 28** Das Bundesgericht wich im Fall der Lebensberatung über das Telefon geschickt der Frage aus, wie aus den Umständen auf das Stellvertretungsverhältnis

zu schliessen ist. Stattdessen begann es die Prüfung richtigerweise mit Art.20 Abs.1 MWSTG und folgerete, dass die Lebensberaterin selber als Leistungserbringerin gegen aussen und zwar gegenüber dem Telefonkunden auftrat. So kam die Telekommunikationsgesellschaft gar nicht mehr als Leistungserbringerin betreffend die Lebensberatungsdienstleistung gegenüber dem Telefonkunden in Frage. In einem zweiten Schritt prüfte das Bundesgericht, ob die Telekommunikationsgesellschaft mehrwertsteuerrechtlich als Stellvertreterin handelte. Dabei erwog es, dass das mehrwertsteuerrechtliche Stellvertretungsrecht lediglich die Zuordnung einer Leistung regle und der Parteidisposition entzogen sei, da es sich nicht um eine vertragsrechtliche Beurteilung handle.¹¹ Mit anderen Worten: Das Bundesgericht stellte klar, dass die zivilrechtliche Regelung zwischen der Leistungserbringerin und ihrer Stellvertreterin oder zwischen zwei Leistungserbringern unbeachtlich ist. Schliesslich bejahte das Bundesgericht die Stellung der Telekommunikationsgesellschaft als direkte Stellvertreterin, weil diese in ihren Rechnungen darauf hinwies, dass es sich um «*Services anderer Anbieter*» handle und damit klar ihr Stellvertretungsverhältnis ausgedrückt habe. Damit musste nicht beurteilt werden, ob sich die Stellvertretung «aus den Umständen» ergab.

Es fragt sich, ob das Bundesgericht zum selben Resultat gelangt wäre, wenn in den Rechnungen der Hinweis «*Services anderer Anbieter*» gefehlt hätte. Das Bundesgericht hätte hierzu den unbestimmten Rechtsbegriff «aus den Umständen» auslegen müssen, wobei klarzustellen ist, dass der Begriff lediglich zum Bestehen resp. Nichtbestehen eines Stellvertretungsverhältnisses in Bezug steht.

Über diese Auslegung lässt sich nur spekulieren, denn beide Bundesgerichtsurteile lassen klare Abgrenzungskriterien vermissen. Auch die Verwaltungspraxis wirkt eher zufällig. So wird bspw. ein direktes

¹¹ Urteil des Bundesgerichts 2C_767/2018 vom 8. Mai 2019, E. 5.2.1.



Stellvertretungsverhältnis «aufgrund der Umstände» bei folgenden Sachverhalten angenommen:

- Verkauf eines Veranstaltungstickets durch eine Vorverkaufsstelle (z.B. Konzert, Sportveranstaltung);
- Verkauf von Lotteriescheinen aller Art durch Kioske, Restaurants und andere Verkaufsstellen;
- Verkauf von Telefonkarten (Prepaid-Karten) durch Kioske und andere Verkaufsstellen;
- Verkauf von Autobahn- und Velovignetten durch Garagen, Zweiradgeschäfte und andere Verkaufsstellen;
- Verkauf von Bahnbilletten, Mehrfachkarten, Abonnements des öffentlichen Verkehrs sowie von Flugtickets durch Reisebüros und andere Verkaufsstellen.¹²

4.1.3 Zwischenfazit

- 31 Die Ungewissheit, wie der unbestimmte Rechtsbegriff «aus den Umständen» zu verstehen ist, ist einer Massensteuer wie der MWST nicht zuträglich. Die Frage der Zurechnung sollte einfach und klar zu beantworten sein. Daher sollte die direkte Stellvertreterin meines Erachtens zumindest gegenüber dem Leistungsempfänger darauf hinweisen müssen, dass sie als solche handelt.¹³ Ein Hinweis mittels zusätzlicher Zahlen auf dem Preisschild ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht genügend. Genügend soll aber gemäss dem Bundesgericht der Hinweis auf der Rechnung sein, dass es sich um Leistungen eines Dritten handelt, wobei der Name des Dritten nicht genannt werden muss.

4.2 Handeln auf fremde Rechnung

4.2.1 Allgemeines

- 32 Das Stellvertretungsverhältnis verlangt nicht nur ein Handeln in fremdem Namen, sondern auch ein Handeln auf fremde Rechnung. Soweit ersichtlich hat sich die Rechtsprechung im Bereich der MWST zur Bedeutung des Ausdrucks «Handeln auf fremde Rechnung» nie geäußert. Meines Erachtens ist ihm auch keine grössere Bedeutung beizumessen. Er dient lediglich der Bezeichnung, dass eine Person ein fremdes Geschäft führt.

Der ein fremdes Geschäft führende Vertreter muss nicht ausschliesslich im Interesse des Vertretenen handeln. Der Vertreter (z.B. ein Treuhänder) verfolgt durchaus auch eigene (gleichgerichtete) Interessen. Inwieweit sich das eigene Interesse des Stellvertreters mit den Interessen des Vertretenen zu decken hat, regelt Art.32 OR nicht. Diese Bestimmung regelt die Vollmacht und nicht den Auftrag. Die Vollmacht ist klar vom Auftrag zu trennen, denn es gibt Vollmachten ohne Auftrag und Aufträge ohne Vollmachten. Die Vollmacht ist ein einseitiges Rechtsgeschäft.¹⁴ Sie hat Auswirkungen auf das Aussenverhältnis, wogegen der Auftrag das Innenverhältnis betrifft.

Art.20 MWSTG ist eine Norm, welche die mehrwertsteuerrelevanten Leistungen zuordnen soll. Sie lehnt sich dabei eng an die zivilrechtliche Stellvertretung gemäss Art.32 OR und nicht etwa an ein Auftragsverhältnis.¹⁵ Als entscheidendes Kriterium, wem die Leistung zuzuordnen ist, gilt stets die Art des Aussentritts, wobei auf die wirtschaftliche Beurteilung abzustellen ist.¹⁶ Nicht von Bedeutung sind folglich Gegebenheiten, die aus der Sicht des Leistungsempfängers nicht erkennbar sind.

Beispielsweise spielt es aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht grundsätzlich keine Rolle, ob und welches schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft der Vertreter mit dem Vertretenen abgeschlossen hat. Selbst

¹² MWST-Info 04, Ziff. 5.2.1.

¹³ Mögliche Formulierung: «Wir handeln als Stellvertreter für die Gesellschaft X» oder «Wir sind Vermittler von Gütern der Gesellschaft Y».

¹⁴ Gauch/Schluemp/Schmid/Emmenegger, Schweizerisches Obligationenrecht Allgemeiner Teil, 10. Aufl., Zürich 2014, N 1344.

¹⁵ Vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_943/2017 vom 17. Juli 2019, E. 4.4.4.

¹⁶ Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, Handbuch zum MWSTG, 3. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2012, Rz. 969; Ralf Imstepf, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, ASA 78 (2009/2010), S. 772.



ein ungünstiges Vertretungsverhältnis, führt nicht zu einer Umqualifikation des Stellvertreters mit der Folge, dass dieser als Leistungserbringer zu betrachten wäre. Solange der Vertreter im Namen einer anderen Person eine Leistung erbringt und nachweisen kann, dass er (a) als Stellvertreter handelt, (b) die vertretene Person eindeutig identifizieren kann, und (c) das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses der Leistungsempfängerin ausdrücklich bekannt gibt oder sich dieses aus den Umständen ergibt, ist die Leistung der vertretenen Person und nicht dem Stellvertreter zuzuordnen.

4.2.2 Anwendungsbeispiel und Zwischenfazit

36 Folgendes Beispiel soll dies illustrieren:

Die A Ltd. mit Sitz in den USA betreibt eine Buchungsplattform, über die Event-Tickets in der Schweiz gebucht werden können. Die Buchungsplattform gibt sich als Stellvertreterin der Event-Organisatoren aus und schreibt in ihren AGB, dass der Kaufvertrag zwischen den Käufern und den Event-Organisatoren zustande kommt. Die gesamte Kaufabwicklung (Bestellung, Zahlung, Lieferung) läuft über die Buchungsplattform ab. Im Verhältnis zwischen den Event-Organisatoren und der A Ltd. wird vereinbart, dass die Event-Organisatoren eine Provision von 10% des von den Event-Organisatoren festgelegten Ticketpreises der Buchungsplattform zu bezahlen hätten. Weiter wird vereinbart, dass die Buchungsplattform den Preis der Tickets selber bestimmen könne, was sie mit Hilfe von Big Data tut. Zusätzlich zur Provision von 10% steht die Differenz zwischen dem von den Event-Organisatoren festgelegten Preis und dem tatsächlich bezahlten Preis der Buchungsplattform zu.

37 Das Beispiel zeigt, dass keine Zweifel darüber bestehen, dass eine direkte Stellvertretung vorliegt, selbst wenn nicht von der Hand zu weisen ist, dass der

Betreiber der Buchungsplattform ein eigenes Interesse (wie ein Wiederverkäufer) verfolgt. Doch dies ändert die Qualifikation als direkte Stellvertretung nicht, denn die direkte Stellvertreterin verfolgt stets auch ein eigenes Interesse, ansonsten sie kein wirtschaftliches Interesse haben wird, als direkte Stellvertreterin tätig zu werden.

Dies gilt übrigens auch, wenn die direkte Stellvertreterin dem Vertretenen ihre Gewinnmarge nicht offenlegt und lediglich den Mindestverkaufsbetrag weiterleitet, sofern sie sich gegen aussen als direkte Stellvertreterin ausweist.¹⁷ Die Norm von Art.20 MWSTG bezweckt die Zuweisung von Leistungen und fragt nicht, wie die Parteien eine etwaige Gewinnmarge aufteilen.

4.3 Massgebliche Sichtweise

39 Ob mehrwertsteuerrechtlich ein direktes Stellvertretungsverhältnis vorliegt, beurteilt sich gemäss der Rechtsprechung aus der Sicht des Leistungsempfängers. Nicht die Sichtweise des konkreten Leistungsempfängers ist entscheidend, sondern es muss aus der objektivierten Wahrnehmung eines Dritten erkennbar gewesen sein, dass der Vertreter nicht sich selbst, sondern einen Dritten verpflichten wollte. Dass aus der Sicht des Leistungsempfängers zu beurteilen ist, wer ihm als Leistungserbringerin gegenübertritt, entspricht der Konzeption der MWST. Diese hat zum Ziel, den nicht unternehmerischen Eigenverbrauch im Inland (Konsum) zu besteuern, sofern dieser eine private Einkommens- und Vermögensverwendung bedingt. So ist denn auch primär aus der Sicht des Leistungsempfängers zu beurteilen, ob ein Leistungsverhältnis vorliegt. Folglich ist es nur sachlogisch, aus

¹⁷ Eine andere Ansicht vertritt die ESTV.

Sie verlangt teilweise, dass der Vertreter offen über seine Leistungen abrechnen müsse (vgl. MWST-Info 01, Ziff. 2.2.4.2). An anderer Stelle, so bei der Umschreibung der Voraussetzungen für den direkten Stellvertreter, wird vom Vertreter nicht verlangt, dass er offen über seine Leistungen abrechnen müsse (MWST-Info 04, Ziff. 5.2.1).



derselben Optik zu beurteilen, zwischen wem das Leistungsverhältnis besteht. So haben sich das Bundesverwaltungsgericht und das Bundesgericht in beiden obigen Fällen richtigerweise nicht mit der vertraglichen Beziehung zwischen den Vertretenen und den Vertretern auseinandergesetzt. Im Gegenteil, im Fall der Lebensberatung übers Telefon hat das Bundesverwaltungsgericht gar die öffentlich zugänglichen AGB der Telekommunikationsgesellschaft herangezogen, und daraus den Schluss gezogen, dass im Verhältnis zwischen der Telekommunikationsgesellschaft und dem Leistungsempfänger, erstere als Vertreterin der Anbieterin der Lebensberatung anzusehen sei.

- 40 Daraus ergibt sich, dass die zivil- bzw. vertragsrechtliche Gestaltung zwischen Vertretenem und Vertreter, die dem Leistungsempfänger in der Regel nicht bekannt sein dürfte, nicht entscheidend sein darf für die Beurteilung, ob ein Stellvertretungsverhältnis vorliegt.¹⁸ So hat das Bundesgericht festgehalten, dass es irrelevant sei, ob der Telekommunikationsgesellschaft der Wille gefehlt habe, als direkte Stellvertreterin aufzutreten.¹⁹ Ebenso hat das Bundesverwaltungsgericht das Argument, dass die Leistungserbringerin der Telekommunikationsgesellschaft Rechnung stellte und damit die Telekommunikationsgesellschaft als indirekte Stellvertreterin zu gelten habe, nicht gelten lassen.²⁰ Daraus ist zu schliessen, dass das Innenverhältnis zwischen Vertretenem und Vertreter grundsätzlich irrelevant ist, weil der Aussenaustritt entscheidend ist.²¹ In einem anderen Entscheid hat das Bundesverwaltungsgericht erwogen, dass Ausgangspunkt für die Prüfung des objektiven Erscheinungsbildes regelmässig der Internetauftritt sei.²²

- 41 Vereinbaren beispielsweise die Eigentümer von Ferienwohnungen mit den Betreibern einer Internet-Plattform, dass die Internet-Plattform im eigenen Namen und auf eigene Rechnung die Ferienwohnungen zur Vermietung anpreisen soll, kann es dennoch möglich sein, dass die Betreiber der Internet-Plattform als direkte Stellvertreter gelten. Dies wäre beispielsweise der Fall, wenn der objektive Leistungsempfänger (Internet User) eine Rechnung erhalten würde, die auf

die Leistungen der Eigentümer der Ferienwohnungen verweisen würde. Um ein solches Auseinanderfallen der Sichtweisen zu vermeiden, müssen die Betreiber der Internet-Plattform klar gegenüber dem Internet User kommunizieren, ob sie als Vertreter oder in eigenem Namen handeln.

4.4 Einerlei oder zweierlei Leistungen?

In beiden obigen Fällen wurde eine zentrale Fragestellung nicht näher behandelt; nämlich jene, ob der Leistungsempfänger eine oder mehrere Leistungen erhält. Im Fall des Secondhand-Kleider-Shops befassten sich die Gerichte lediglich mit der Lieferung von Secondhand-Kleidern und der Frage, wer Leistungserbringerin dieser Lieferung ist. Dies weckt den Anschein, dass es bei einer direkten Stellvertretung nur ein Leistungsverhältnis gegenüber dem Leistungsempfänger geben kann. Dieser Schluss darf aber nicht gezogen werden.

Im Fall der Lebensberatung unterschieden das Bundesverwaltungs- und das Bundesgericht zwischen zweierlei Leistungen: Lebensberatungsleistungen und Fernmeldedienste. Das Bundesverwaltungsgericht erwog, dass die Telekommunikationsunternehmung betreffend den Fernmeldedienst nach aussen als Leistungserbringerin in eigenem Namen auftritt. Das gelte aber nicht für die Lebensberatungsdienstleistung.²³ Das Bundesgericht schloss daraus, dass einerseits eine Lebensberatungsdienstleistung der Einzelunternehmerin an den Kunden und andererseits eine technische Telekommunikationsdienstleistung

¹⁸ Gl. A. Regine Schluckebier, MWSTG-Kommentar, 2. Aufl., Zürich 2019, Art. 26 N 21.

¹⁹ Urteil des Bundesgerichts 2C_767/2018 vom 8. Mai 2019, E.5.2.1.

²⁰ Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-713/2017 vom 2. Juli 2018, E. 3.1.1.

²¹ Gl. A. Pierre-Marie Glauser, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2015, Art. 20 N 5.

²² Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5345/2018 vom 3. Oktober 2019, E. 2.2.4.

²³ Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-713/2017 vom 2. Juli 2018, E. 3.1.2.



der Telekommunikationsgesellschaft an den Kunden vorliege. Lediglich betreffend die Fakturierung der von der Einzelunternehmerin erbrachten Leistungen habe die Telekommunikationsgesellschaft als direkte Stellvertreterin gehandelt.²⁴

- 44 Diese Folgerung überzeugt: Bei der Zuordnung von Leistungen geht es um die Zuordnung von Lieferungen und Dienstleistungen und nicht um die Frage, an wen das Entgelt entrichtet wird. Folglich ist klar zwischen Leistungen und Entgelt zu trennen. Beim Inkassogeschäft handelt es sich um einen Auftrag an das Inkassounternehmen, eine Forderung im Namen und auf Rechnung der Gläubigerin einzutreiben. Da sich das Inkassogeschäft lediglich auf das Entgelt bezieht, wird das Inkassounternehmen nicht Stellvertreterin der ursprünglichen Leistungserbringerin betreffend die Leistung, für welche das Entgelt gefordert wird.²⁵ Die Inkassounternehmerin ist lediglich Stellvertreterin des Unternehmens betreffend die Inkassohandlung.

4.5 Verhältnis zwischen Vertretenem und Vertreter

- 45 Wie bereits oben ausgeführt, ist das interne Verhältnis zwischen Vertretenem und direktem bzw. indirektem (Stell-)Vertreter für die Beurteilung, ob eine direkte oder indirekte Stellvertretung vorliegt, grundsätzlich irrelevant, zumal der Inhalt dieses Verhältnisses der Leistungsempfängerin in der Regel verborgen bleibt. Diese Ansicht dürfte auch von der höchstrichterlichen Rechtsprechung geteilt werden, insofern das Bundesgericht festhält, dass die mehrwertsteuerliche Stellvertretung ein Zuordnungskonzept darstelle, das sich an die zivilrechtliche Stellvertretung nach Art. 32 ff. OR anlehnt. Mit anderen Worten ist lediglich entscheidend, wer der Leistungsempfängerin gegenüber auftritt.
- 46 Dies hat u.a. zur Konsequenz, dass eine direkte Stellvertreterin, die im Verhältnis zum Vertretenen ihren Gewinnaufschlag nicht offenlegt und damit gegenüber dem Vertretenen wie eine Wiederverkäuferin handelt, nicht nur deshalb als Leistungserbringerin gegenüber dem Leistungsempfänger qualifiziert werden kann.²⁶ Damit der Vertretene gegenüber dem

Fiskus die MWST korrekt abrechnen kann, muss er im Vertrag mit seinem Stellvertreter sicherstellen, dass Letzterer seinen Gewinnaufschlag offenlegt. Fehlt es an einer solchen Vereinbarung oder lässt sich diese de facto nicht durchsetzen, läuft der Vertretene Gefahr, dass er nach pflichtgemäßem Ermessen veranlagt wird (Art. 79 MWSTG).

²⁴ Urteil des Bundesgerichts 2C_767/2018 vom 8. Mai 2019, E. 5.3.; soweit ersichtlich wurde auch nur diese Leistung fakturiert.

²⁵ Gl.A. Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, Handbuch zum MWSTG, 3. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2012, Rz. 998; Pierre-Marie Glauser, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2015, Art. 20 N 49.

²⁶ Gl. A. dürfte auch Felix Geiger, MWSTG-Kommentar, 2. Aufl., Zürich 2019, Art. 20 N 14, sein.





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 Gewerbesetzes 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 einschränkendere 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.

