



Fall-Nr.: B 2007/13
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 29.08.2007
Entscheiddatum: 29.08.2007

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 29. August 2007

Steuerrecht, Art. 53 und Art. 70 Abs. 3 StG (sGS 811.1). Einer liechtensteinischen Stiftung, die nach ihrem Zweck eine nach Schweizer Recht unzulässige Unterhalts- oder Genussstiftung ist, kann nicht allein unter Berufung auf die in der Schweiz geltenden Bestimmungen oder den ordre public die steuerliche Anerkennung versagt werden. Weist die Stiftung auch nach dem Ableben der Stifterin Merkmale auf, dass sie von der begünstigten Person beherrscht wird, so liegt eine kontrollierte Stiftung vor, der die steuerliche Anerkennung versagt werden darf (Verwaltungsgericht, B 2007/13).

Anwesend: Präsident Prof. Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter Dr. E. Oesch-Frischkopf, lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener; Gerichtsschreiber lic. iur. Th. Vögeli

In Sachen

A.,

Beschwerdeführerin,

vertreten durch Rechtsanwalt Dr. D.

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Abteilung I/1, Unterstrasse 28,
9001 St. Gallen,



St.Galler Gerichte

Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

vertreten durch den Amtsleiter-Stellvertreter,

lic. iur. Hubert Hofmann,

betreffend

Einkommens- und Vermögenssteuern 2003

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./ A. bezieht seit Dezember 2003 Altersrenten der AHV und der beruflichen Vorsorge. . . Das kantonale Steueramt veranlagte sie für 2003 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 38'200.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'286'000.--. Die Aufrechnung beim Vermögen gründete in der Bewertung einer geerbten Liegenschaft im Kanton Solothurn sowie in der Anrechnung des Vermögens der liechtensteinischen J-Stiftung von Fr. 670'000.--. Diese Stiftung war 1996 von B., der Stiefmutter von A., errichtet worden. Die Stiftung bezweckt die Bestreitung der Kosten der Erziehung und Bildung, der Ausstattung und Unterstützung hinsichtlich des allgemeinen Lebensunterhalts von Angehörigen einer oder mehrerer bestimmter Familien sowie die Verfolgung ähnlicher Zwecke. Laut Stiftungsreglement standen B. zu ihren Lebzeiten alle Rechte am Stiftungsvermögen und an dessen Ertrag allein zu. Nach dem Ableben der Stifterin sollte A. in die Begünstigung eintreten, und zwar für



St.Galler Gerichte

zehn Jahre nach dem Ableben der Stifterin im Umfang des jährlichen Ertrags am Stiftungsvermögen und für die nächsten zehn Jahre im Umfang von je zehn Prozent des Stiftungskapitals. B. starb am 11. Januar 2003. Als Alleinerbin hatte sie A. eingesetzt. Der Kanton Solothurn zählte das Stiftungsvermögen von Fr. 674'058.59 inkl. Marchzinsen vollumfänglich zum Nachlass der Verstorbenen und erhob darauf Erbschaftssteuern und Nachlasssteuern.

Gegen die Veranlagung für die Staats- und Gemeindesteuern 2003 erhob A. Einsprache und beantragte, das Stiftungsvermögen von Fr. 670'000.-- sei von der Vermögensbesteuerung auszunehmen. Sie habe keine wirtschaftliche Verfügungsberechtigung über das Stiftungsvermögen; dieses könne im besten Fall als Anwartschaft betrachtet werden. Mit der Besteuerung der jährlichen Ausschüttungen von Fr. 12'000.-- als Einkommen erklärte sie sich einverstanden. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache mit Entscheid vom 8. November 2005 ab mit der Begründung, die Pflichtige sei einzige Begünstigte des Stiftungsvermögens, weshalb nicht nur die jährliche Ausschüttung, sondern auch das Vermögen steuerpflichtig sei.

B./ Mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 30. November 2005 erhob A. Rekurs und hielt an ihrem Antrag fest, das Vermögen der J-Stiftung sei nicht ihrem Reinvermögen zuzurechnen und ihr steuerbares Vermögen sei entsprechend herabzusetzen. Zur Begründung machte sie im wesentlichen geltend, es handle sich nicht um eine Stiftung, bei der sich der Stifter die ausschliessliche Verfügung über das Vermögen vorbehalten habe. Sie habe lediglich eine beschränkte Begünstigtenstellung und nur gewisse anwartschaftliche, nicht rückkaufsfähige Ansprüche auf periodische Leistungen.

Die Verwaltungsrekurskommission wies den Rekurs mit Entscheid vom 14. Dezember 2006 ab. Sie erwog, aus den Statuten und dem Reglement der J-Stiftung ergebe sich, dass es sich bei dieser um ein hierzulande unzulässiges Fideikommiss handle. Es liege eine reine Unterhalts- und Genussstiftung vor, die nicht über eine eigene Rechtspersönlichkeit verfüge. Trotz ausländischem Sitz der Stiftung komme schweizerisches Recht zur Anwendung, da die Stifterin als Erstbegünstigte im Zeitpunkt der Stiftungerrichtung Wohnsitz in der Schweiz gehabt habe. Als Folge sei das Vermögen und der Ertrag der Stiftung mangels eigener Rechtspersönlichkeit vollumfänglich der Begünstigten als eigenes Vermögen und eigener Ertrag zuzuordnen.



St.Galler Gerichte

Ueberdies wäre der Tatbestand der Steuerumgehung erfüllt. Daher sei das Vermögen der J-Stiftung im Jahr 2003 zu Recht dem steuerbaren Vermögen der Pflichtigen zugerechnet worden.

C./ Mit Eingaben ihres Rechtsvertreters vom 15. Januar und 5. Februar 2007 erhob A. Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, der Rekursentscheid sowie der Einspracheentscheid und die Veranlagungsverfügung seien vollumfänglich aufzuheben, es sei das Vermögen der J-Stiftung nicht zu ihrem Reinvermögen zuzurechnen und das im Kanton St. Gallen steuerbare Vermögen sei entsprechend herabzusetzen und neu zu berechnen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Zur Begründung wird im wesentlichen vorgebracht, die liechtensteinischen Familienstiftungen würden von der Veranlagungspraxis unter gewissen Voraussetzungen anerkannt, selbst wenn die Unterhaltsstiftung dem schweizerischen Recht unbekannt sei. Bei der J-Stiftung könne zum vornherein nicht von einem fideikommiss-ähnlichen Gebilde gesprochen werden. Die Rechtspersönlichkeit der Stiftung sei zivilrechtlich ohne weiteres anzuerkennen. Im übrigen seien die Voraussetzungen für eine Steuerumgehung nach dem Tod von B. nicht mehr gegeben.

Die Vorinstanz schliesst in ihrer Vernehmlassung vom 12. Februar 2007 unter Hinweis auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids auf Abweisung der Beschwerde.

Auch das kantonale Steueramt beantragt in seiner Vernehmlassung vom 6. März 2007 die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

Die einzelnen Vorbringen der Verfahrensbeteiligten werden, soweit wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen dargelegt und gewürdigt.

Darüber wird in Erwägung gezogen:

1. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt VRP). Die Beschwerdeführerin ist zur Ergreifung des Rechtsmittels legitimiert, und die Beschwerdeeingaben vom 15. Januar und 5. Februar 2007 entsprechen zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen



Vorschriften (Art. 196 Abs. 1 und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 und 2 VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2. Einziger Streitgegenstand im Beschwerdeverfahren ist die Frage, ob das Vermögen der J-Stiftung von Fr. 670'000.-- zu Recht dem steuerbaren Vermögen der Beschwerdeführerin zugerechnet wurde.

2.1. Nach Art. 53 Abs. 1 StG unterliegt das gesamte Reinvermögen der Vermögenssteuer. Nutzniessungsvermögen wird nach Art. 53 Abs. 2 StG dem Nutzniesser zugerechnet. Nicht der Vermögenssteuer unterliegen anwartschaftliche oder nicht rückkaufsfähige Ansprüche auf periodische Leistungen (Art. 63 lit. b StG).

Nach Art. 70 Abs. 3 StG werden ausländische juristische Personen und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit den inländischen juristischen Personen gleichgestellt, denen sie rechtlich oder tatsächlich am ähnlichsten sind (vgl. auch Art. 20 Abs. 2 des Steuerharmonisierungsgesetzes, SR 642.14). Juristische Personen, die nur der Steuerumgehung dienen, werden indessen steuerrechtlich nicht anerkannt. Ihre Erträge und Vermögenswerte werden dem Steuerpflichtigen zugerechnet, dem sie tatsächlich zustehen. Dieser Durchgriff stützt sich auf das allgemeine Verbot der Steuerumgehung (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl., Muri-Bern 1999, S. 257). Dies gilt in der Praxis namentlich bei Stiftungen. Wenn solche nur der Steuerumgehung dienen, werden sie steuerrechtlich nicht anerkannt. Ihre Erträge und Vermögenswerte werden weiterhin dem Stifter zugerechnet, wie wenn nie eine solche Stiftung errichtet worden wäre (Steuerbuch [StB] 70 Nr. 1 Ziff. 1.1).

2.2. Die Vorinstanz hat die J-Stiftung als reine Unterhalts- und Genussstiftung qualifiziert, der nach Art. 335 Abs. 2 des Zivilgesetzbuches (SR 210, abgekürzt ZGB) keine eigene Rechtspersönlichkeit zukomme. Weiter hielt sie fest, es komme trotz ausländischem Sitz der Stiftung im Fürstentum Liechtenstein schweizerisches Recht zur Anwendung, da die Stifterin als Erstbegünstigte im Zeitpunkt der Stiftungerrichtung Wohnsitz in der Schweiz gehabt habe. Als Folge sei das Vermögen und der Ertrag der Stiftung mangels eigener Rechtspersönlichkeit vollumfänglich der Begünstigten als eigenes Vermögen und eigener Ertrag zuzuordnen.



2.2.1. Die Stiftung ist ein Institut des Zivilrechts (Art. 80 ff. ZGB). Die Vorinstanz konnte als Steuerjustizorgan nicht über den zivilrechtlichen Bestand der J-Stiftung befinden. Sie hatte aber im Rahmen der Anwendung des Steuerrechts vorfrageweise zu prüfen, inwiefern der massgebende Sachverhalt unter zivilrechtliche Vorschriften zu subsumieren ist und inwiefern ihm zwingende zivilrechtliche Schranken entgegenstehen (vgl. Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 30 f.).

2.2.2. Nach Art. 335 Abs. 1 ZGB kann ein Vermögen mit einer Familie dadurch verbunden werden, dass zur Bestreitung der Kosten der Erziehung, Ausstattung oder Unterstützung von Familienangehörigen oder zu ähnlichen Zwecken eine Familienstiftung nach den Regeln des Personenrechts oder des Erbrechts errichtet wird. Nach Art. 335 Abs. 2 ZGB ist die Errichtung von Familienfideikommissen nicht mehr gestattet.

Nach der Rechtsprechung ist die im Gesetz enthaltene Aufzählung der Zwecke, zu denen Familienstiftungen errichtet werden dürfen, abschliessend (BGE 108 II 394). Familienstiftungen, deren Zweck sich nicht an die Schranken von Art. 335 Abs. 1 ZGB hält, sondern die Bestreitung des allgemeinen Lebensunterhalts einer Familie oder einzelner Familienangehöriger bezwecken und diesen ohne besondere Voraussetzungen im Sinne von Art. 335 Abs. 1 ZGB den Genuss des Stiftungsvermögens oder der Erträge desselben verschaffen, gelten als reine Unterhalts- oder Genussstiftungen. Diese werden von der Rechtsprechung wegen Fehlens einer im Gesetz aufgezählten Zweckbestimmung nach Art. 335 Abs. 1 ZGB als unzulässig betrachtet und gelten zivilrechtlich als nichtig (vgl. H. Grüniger, Basler Kommentar, ZGB I, 3. Aufl., Basel 2006, N 8 zu Art. 335 mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung; H. Riemer, Berner Kommentar, Systematischer Teil zu Art. 80 bis 89bis ZGB, Bern 1975, N 140 mit zahlreichen Hinweisen). Das Bundesgericht erblickt in Unterhalts- oder Genussstiftungen einen Verstoß gegen das Verbot der Errichtung von Familienfideikommissen (BGE 108 II 394 f.).

2.2.3. Inwiefern der J-Stiftung gestützt auf Art. 335 Abs. 2 ZGB die Rechtspersönlichkeit abzusprechen ist, wie die Vorinstanz annimmt, kann offen bleiben. Jedenfalls sind Familienstiftungen mit einem nach Art. 335 Abs. 1 ZGB



unzulässigen Zweck nicht identisch mit Familienfideikommissen (vgl. zu den Unterscheidungskriterien Riemer, a.a.O., N 133 ff.). Im vorliegenden Fall liegt aufgrund der Begünstigungsordnung zwar das Merkmal eines Fideikommisses vor, indem jeweils nur eine einzelne Person als Destinatärin eingesetzt ist, doch fehlt es bei der Beschwerdeführerin an der verwandtschaftlichen Beziehung zur Stifterin (vgl. unten E. 2.3.1.). Zudem ist die Dauer der Stiftung beschränkt.

2.2.4. Die J-Stiftung hat ihren Sitz in Vaduz im Fürstentum Liechtenstein. Nach liechtensteinischem Recht sind, anders als in der Schweiz, Familienstiftungen mit allgemeiner Zwecksetzung, sogenannte Unterhalts- oder Genussstiftungen, zulässig. Auch mit Bezug auf den Kreis der Stiftungsbegünstigten, die Abänderung der Statuten sowie die Auflösung bzw. den Widerruf einer Stiftung lässt das liechtensteinische Recht weitgehende Gestaltungsmöglichkeiten zu (vgl. L. Marxer, Die liechtensteinische Familienstiftung, ihre Eigenart im Verhältnis zum schweizerischen Recht, Diss. Freiburg 1990, S. 93 ff., N. Peter, Die liechtensteinische Stiftung und der Trust im Schweizer Steuerrecht, in: IFF Forum für Steuerrecht 2003, S. 164). Entscheidend ist somit nicht, ob die J-Stiftung nach den Kriterien von Art. 335 Abs. 1 und 2 ZGB als familienfideikommiss-ähnliches Gebilde bzw. als Stiftung mit unzulässigem Zweck zu betrachten ist. Da nach liechtensteinischem Recht Unterhalts- und Genussstiftungen grundsätzlich zulässig sind, sind für die Beurteilung ihrer zivilrechtlichen Natur die Grundsätze des Internationalen Privatrechts heranzuziehen.

2.3. Zunächst stellt sich die Frage, ob eine nach liechtensteinischem Recht gültig errichtete Stiftung in der Schweiz (zivilrechtlich) anerkannt wird, was Voraussetzung für die steuerrechtliche Anerkennung ist. Kann die Stiftung zivilrechtlich nicht anerkannt werden, wird ihr auch die steuerrechtliche Anerkennung versagt.

2.3.1. Nach Art. 154 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Internationale Privatrecht (SR 291, abgekürzt IPRG) unterstehen Gesellschaften dem Recht des Staates, nach dessen Vorschriften sie organisiert sind, wenn sie die darin vorgeschriebenen Publizitäts- oder Registervorschriften dieses Rechts erfüllen oder, falls solche Vorschriften nicht bestehen, wenn sie sich nach dem Recht dieses Staates organisiert haben (sog. Inkorporationstheorie). Von diesem Grundsatz werden Ausnahmen gemacht. Nach Art. 154 Abs. 2 IPRG untersteht eine Gesellschaft dem Recht des



Staates, in dem sie tatsächlich verwaltet wird, wenn sie die Voraussetzungen von Art. 154 Abs. 1 IPRG nicht erfüllt. Nach Art. 15 Abs. 1 IPRG ist das Recht, auf welches das IPRG verweist, ausnahmsweise nicht anwendbar, wenn nach den gesamten Umständen offensichtlich ist, dass der Sachverhalt mit diesem Recht in nur geringem, mit einem anderen Recht jedoch in viel engerem Zusammenhang steht. Diese Ausnahmeklausel ist nicht anwendbar, wenn ein Anwendungsfall von Art. 154 Abs. 1 IPRG vorliegt (vgl. F. Vischer, Zürcher Kommentar zum IPRG, 2. Aufl., Zürich 2004, Art. 154 N 29). Weiter ist die Anwendung von Bestimmungen ausländischen Rechts ausgeschlossen, wenn sie zu einem Ergebnis führen würde, das mit dem schweizerischen *Ordre public* unvereinbar ist (Art. 17 IPRG). Sodann bleiben nach Art. 18 IPRG Bestimmungen des schweizerischen Rechts vorbehalten, die wegen ihres Zweckes, unabhängig von dem durch dieses Gesetz bezeichneten Rechts, zwingend anzuwenden sind (*lois d'application immédiate*).

2.3.2. Aus der Inkorporationstheorie folgt, dass gültig konstituierte ausländische Gesellschaften in der Schweiz a priori anerkannt werden müssen (vgl. Vischer, a.a.O., Art. 154 N 32; so auch von Planta/Eberhard, Basler Kommentar, Art. 154 N 17). Ein *ordre public*-Verstoss ist nur anzunehmen, wenn ein fundamentaler Grundsatz des schweizerischen Rechtsempfindens verletzt wird und die Anwendung des ausländischen Gesellschaftsstatuts zu einem unerträglichen Resultat führen würde (Vischer, a.a.O., Art. 154 N 32).

2.3.3. Das Verbot von Familienfideikommissen und von sog. Unterhalts- und Genussstiftungen beruht letztlich auf sittlichen Erwägungen, welche keine handfesten öffentlichen Interessen der Schweiz tangieren und damit nicht Ausdruck eines fundamentalen Rechtsgrundsatzes sind. Ob diese sittlichen Ueberlegungen als überholt zu betrachten sind (vgl. Grüniger, a.a.O., N 17 zu Art. 335 ZGB mit Hinweisen; Botschaft des Bundesrates zur Genehmigung und Umsetzung des Haager Uebereinkommens über das auf Trusts anzuwendende Recht und über ihre Anerkennung, in: BBl 2006 S. 564), ist vorliegend nicht entscheidend. Da Art. 335 Abs. 1 ZGB keinen fundamentalen Grundsatz des schweizerischen Rechtsempfindens darstellt, kann einer liechtensteinischen Stiftung, welche nach Schweizer Recht als unzulässiges Familienfideikommiss oder als unzulässige Unterhaltsstiftung einzustufen wäre, nicht gestützt auf Art. 17 IPRG wegen Verstosses gegen den *Ordre public* die



Rechtspersönlichkeit abgesprochen werden (vgl. auch Peter, a.a.O., S. 165 mit Hinweis).

2.3.4. Im Schrifttum wird die Anwendung von Art. 335 ZGB auf ausländische Stiftungen über Art. 18 IPRG kontrovers beurteilt. Der von der Vorinstanz zitierte Autor (A. von Planta, Basler Kommentar zum Internationalen Privatrecht, Basel/Zürich 1995, N 18 zu Art. 154 IPRG) vertritt nicht eine allgemein herrschende Rechtsauffassung (vgl. Grüninger, a.a.O., N 17 zu Art. 335 mit weiteren Hinweisen). Es wird als fraglich betrachtet, ob dem Verbot der Unterhaltsstiftung die Eigenschaft einer *loi d'application immédiate* zukommt (Vischer, a.a.O., Art. 154 N 34). Diese Frage muss im vorliegenden Fall allerdings nicht entschieden werden, da der J-Stiftung aufgrund ihrer Ausgestaltung aus einem anderen Grund die steuerrechtliche Anerkennung zu versagen ist (vgl. E. 2.4.2. und 2.4.3.).

2.4. Bei den liechtensteinischen Familienstiftungen wird die sogenannte kontrollierte Familienstiftung und die nicht kontrollierte Familienstiftung unterschieden. Bei jener erteilt der Stifter einem Treuhänder den Auftrag, eine Stiftung gemäss seinen Weisungen zu errichten. Durch einen Mandatsvertrag bindet er den Stiftungsrat an seine Instruktionen und behält damit indirekt die Kontrolle über das Stiftungsvermögen. In einem Beistatut bezeichnet er sich als einzigen Begünstigten zu Lebzeiten mit einer Nachfolgeregelung bei seinem Ableben. Das Beistatut kann durch den Stifter abgeändert werden und wird nach seinem Ableben unwiderruflich. Die kontrollierte Familienstiftung wird in Liechtenstein sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich transparent behandelt, d.h. das Stiftungsvermögen wird weiterhin dem Stifter zugerechnet. Durch die Stiftungsstruktur entsteht eine quasi erbrechtliche Regelung, sofern kein nichtiges Scheingeschäft vorliegt. Im Gegensatz zur kontrollierten Familienstiftung behält sich der Stifter bei der nicht kontrollierten Familienstiftung keine Kontrolle über das Stiftungsvermögen vor. Die Entscheidungsbefugnis und Verwaltung obliegen ausschliesslich dem Stiftungsrat (vgl. Peter, a.a.O., S. 163 ff.).

Ergibt die Beurteilung der zivilrechtlichen Ausgestaltung, dass die von den Parteien gewählte Konstruktion zivilrechtlich gültig ist, kann sich steuerrechtlich allenfalls das Problem der Steuerumgehung stellen. Die Voraussetzungen einer solchen sind insbesondere dann zu prüfen, wenn die Statuten dem Stifter oder dem Begünstigten



eine ungehinderte Einflussnahme auf das Stiftungsvermögen erlauben. Behält sich bei der kontrollierten Stiftung der Stifter in der Urkunde ein Widerrufsrecht vor oder hat er immer noch massgebenden Einfluss auf das Stiftungsvermögen, weil er sich weitgehende Weisungsrechte, z.B. die Aenderung der Begünstigten, sicherte, erscheint diese Rechtsgestaltung in der Regel als sachwidrig oder absonderlich. Der Vermögensübergang auf die Stiftung hat diesfalls noch nicht stattgefunden. Die kontrollierte Stiftung hat keine Steuersubjektqualität. Spätestens mit dem Tod des Stifters fällt die Widerrufbarkeit weg und damit auch ein allfälliger Steuerumgehungstatbestand. Die Stiftung ist ab diesem Zeitpunkt als eigenständiges Steuersubjekt anzuerkennen. Liegt es dagegen im freien Ermessen des Stiftungsrats, ob, wann und in welchem Umfang ein Destinatär begünstigt werden soll, oder sind die Begünstigten sowie die Quoten bestimmt, kann eine Steuerumgehung in der Regel ausgeschlossen werden. Die nicht kontrollierte Stiftung entspricht der Stiftung schweizerischer Prägung und ist schon deswegen nicht sachwidrig oder absonderlich. Die nicht kontrollierte Stiftung ist steuerrechtlich als eigenständiges Steuersubjekt anzuerkennen (vgl. Peter, a.a.O., S. 166). Damit kann es also durchaus möglich sein, dass sich die Zulässigkeit der Anrechnung von Vermögenswerten mit dem Ableben der Stifterin ändert, was aber entgegen den Ausführungen des Kantonalen Steueramtes nicht bedeutet, dass sich das Vermögen in Luft auflöst.

2.4.1. Wie die Beschwerdeführerin zutreffend geltend macht, wird unter gewissen Umständen auch in der Veranlagungspraxis eine liechtensteinische Familienstiftung von der Steuerbehörde unter Einhaltung strenger Auflagen als Gebilde mit eigener Rechtspersönlichkeit anerkannt. Zum einen darf der Stifter in keinem Fall weiterhin über das Stiftungskapital verfügen oder sich selbst begünstigen. Zum andern kann eine liechtensteinische Stiftung in der Schweiz nur dann anerkannt werden, wenn die Stiftungsurkunde einen Widerruf bzw. eine Auflösung der Stiftung sowie die Abänderung der Stiftungsurkunde und sämtlicher Bei- oder Zusatzstatuten durch den Stifter oder - nach seinem Tod - durch den Stiftungsrat oder Destinatäre ausdrücklich ausschliessen. Es muss also reglementarisch verhindert werden, dass der Stifter je die Möglichkeit erlangt, sich selbst zu begünstigen. Wenn eine liechtensteinische Familienstiftung diese Voraussetzungen erfüllt, wird sie in der Schweiz anerkannt (StB 70 Nr. 1 Ziff. 2).



In der Beschwerde wird unter Berufung auf diese Veranlagungspraxis vorgebracht, die Beschwerdeführerin sei als Begünstigte mit der Stifterin nicht verwandt. Ebenso sei nicht bekannt, ob die drittbegünstigte Person nach Art. 3 des Reglements mit der Stifterin verwandt sei. Im weiteren sei die Stiftung auch nicht auf Dauer als Unterhaltstiftung über Generationen angelegt. Nach dem Ableben der Beschwerdeführerin als zweitbegünstigter Person und dem Tod der drittbegünstigten Person könnten deren Nachkommen über ihren Anteil am Stiftungsvermögen frei verfügen. Diese Personen könnten demzufolge anders als die Beschwerdeführerin ohne Beschränkung auf den Ertrag frei über das Stiftungsvermögen verfügen. Die Einsetzung der Beschwerdeführerin als Begünstigte habe ähnliche Auswirkungen wie eine auch nach Schweizer Recht zulässige Einsetzung als Vorerbin. Weiter wird in der Beschwerde geltend gemacht, es möge so gewesen sein, dass die wirtschaftliche Stifterin sich selbst begünstigt und sich auch das Recht vorbehalten habe, dem Stiftungsrat Aenderungen des Reglements aufzutragen. Es möge deshalb nicht ganz falsch gewesen sein, wenn die solothurnischen Steuerbehörden das Stiftungsvermögen dem Vermögen bzw. dem Nachlass von B. zugerechnet hätten. Mit dem Tod der Stifterin sei deren Begünstigung jedoch erloschen und sei auch das Stiftungsreglement gemäss Art. 8 mit unwesentlichen Ausnahmen unabänderlich geworden. Diesem Erstarrungsprinzip habe der Fürstliche Oberste Gerichtshof in neuester Rechtsprechung wieder vermehrt Geltung verschafft. Aufgrund dieser Rechtsprechung habe Art. 10 der Statuten nach dem Tod der Stifterin keine eigene Bedeutung mehr. Vielmehr gelte bezüglich allfälliger Aenderungen einzig noch Art. 8 Abs. 2 des Reglements, wonach nur noch unwesentliche Aenderungen der Begünstigung möglich seien. Der Stiftungsrat könne deshalb die Stiftung höchstens noch aus wichtigen Gründen auflösen, so z.B., wenn das Stiftungsvermögen zu klein geworden sei, so dass sich eine weitere Aufrechterhaltung der Stiftung nicht mehr lohne. Aber auch in einem solchen Fall hätte der Stiftungsrat die Interessen aller gemäss Reglement Begünstigten bzw. potentiell Begünstigten zu berücksichtigen. Dies sei nicht zuletzt im Interesse der Drittbegünstigten. Bei einer Auflösung der Stiftung könnte der Stiftungsrat das Vermögen deshalb nicht einfach an die aktuell Begünstigte ausbezahlen. Mit dem Tod der Stifterin sei deren Stellung nicht einfach an die Beschwerdeführerin übergegangen. Diese habe einzig das Recht, die an sie gemäss



Reglement erfolgenden Zahlungen entgegenzunehmen. Sie könne jedoch weder die Stiftung aufheben bzw. aufheben lassen noch die Begünstigungsregeln ändern.

2.4.2. Nach Art. 1 des Stiftungsreglements standen der Stifterin zu ihren Lebzeiten alle Rechte am Stiftungsvermögen und dessen Ertrag allein zu. Nach Art. 8 Abs. 1 des Stiftungsreglements hatte die Stifterin jederzeit das Recht, dem Stiftungsrat Änderungen des Reglements aufzutragen. Nach ihrem Ableben kann nach Art. 8 Abs. 2 des Reglements der Stiftungsrat nur noch Änderungen am Reglement vornehmen, die im wesentlichen die Vorschriften des gegenwärtigen Reglements nicht beeinträchtigen.

Der Vorbehalt aller Rechte am Stiftungsvermögen und an dessen Ertrag sowie das Recht, dem Stiftungsrat jederzeit Änderungen des Reglements zu beantragen, bilden Merkmale einer kontrollierten Stiftung. Dies wird denn auch von der Beschwerdeführerin nicht grundsätzlich bestritten. Es fragt sich allerdings, ob mit dem Ableben der Stifterin das Merkmal der kontrollierten Stiftung dahingefallen ist. Die Beschwerdeführerin macht im wesentlichen geltend, das Reglement sei nach dem Ableben der Stifterin unabänderlich geworden.

Der Umstand, dass die Stifterin nicht mit der Beschwerdeführerin verwandt war, ändert am Charakter der Unterhaltsstiftung nichts. Der Zweck der Stiftung beschränkt sich nach Art. 3 der Statuten nicht auf Blutsverwandte der Stifterin, sondern umfasst (u.a.) Zuwendungen an Angehörige einer oder mehrerer bestimmter Familien sowie die Verfolgung ähnlicher Zwecke; ausserdem können Leistungen darüber hinaus an natürliche Personen erbracht werden. Auch das Fehlen einer auf unbestimmte Dauer angelegten Stiftung spricht nicht für den Charakter einer nicht kontrollierten Stiftung. Das Gegenteil ist der Fall, denn das Vermögen soll offenbar nach dem Willen der Stifterin den Nachkommen der beiden nacheinander begünstigten Personen zufallen. Hinzu kommt, dass im vorliegenden Fall das Reglement nicht unabänderbar ist. Entgegen den Ausführungen in der Beschwerde ist Art. 8 des Reglements kein genügendes Merkmal für eine Unwiderruflichkeit. Der Stiftungsrat ist gemäss Art. 10 der Statuten nach wie vor befugt, u.a. Änderungen an den Statuten vorzunehmen oder die Stiftung aufzulösen. Gemäss Art. 8 des Reglements dürfen nach dem Ableben der Stifterin nur noch Änderungen am Reglement vorgenommen werden, die im



wesentlichen die Vorschriften des gegenwärtigen Reglements nicht beeinträchtigen. Der Beschluss des Stiftungsrats vom 28. April 2004 zeigt aber, dass dieser Bestimmung nicht nachgelebt wird. Der Stiftungsrat beschloss nämlich nach der Feststellung, dass nach Abzug der Kosten keine Erträge zur Ausschüttung bleiben würden, jährlich einen Betrag von mindestens Fr. 12'000.-- auszuschütten, obwohl gemäss Reglement lediglich der jährliche Ertrag am Stiftungskapital ausgeschüttet werden dürfte. Der Stiftungsrat hielt fest, dass mit dieser Entscheidung das Reglement nach dem Willen der Stifterin ausgelegt werde und die Anpassung des Reglements ohne Beeinträchtigung der wesentlichen Vorschriften des Reglements geschehe. Der Wille der Stifterin war offenbar darauf gerichtet, der begünstigten Person ungeachtet der Ertragslage der Stiftung eine Ausschüttung zukommen zu lassen. Selbst wenn nach der Praxis des Fürstlichen Obersten Gerichtshofes das Recht auf Statutenänderung als höchstpersönliches Recht betrachtet wird, ist in steuerrechtlicher Hinsicht auf die konkreten Umstände bzw. die konkrete Umsetzung des Reglements abzustellen. Der Beschluss des Stiftungsrates vom 28. April 2004 zeigt jedenfalls, dass sich dieser als befugt erachtete, materielle Anpassungen des Reglements vorzunehmen und an die Stelle einer Ertragsausschüttung eine Rückzahlung des Stiftungsvermögens anzuordnen. Es lässt sich daher entgegen den Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht sagen, Art. 10 der Statuten habe keine eigene Bedeutung mehr. Der Wortlaut der Statuten und des Reglements ist nicht ausschlaggebend; entscheidend ist vielmehr, wie die Statuten und das Reglement effektiv gehandhabt werden, und die Umsetzung in der Praxis zeigt, dass weitreichende Änderungen bei der Regelung der Begünstigung möglich sind. Wohl ging mit dem Tod der Stifterin deren Stellung nicht einfach an die Beschwerdeführerin über. Was diese gestützt auf Statuten und Reglemente beanspruchen kann, ist aber nicht entscheidend, da letztlich über das Verhältnis der Beschwerdeführerin zum Stiftungsrat keine näheren Angaben vorliegen. Ein Nachweis, dass der Beschwerdeführerin die Hände gebunden sind und sie sich das Stiftungsvermögen nicht auszahlen lassen kann, ist jedenfalls aufgrund des Beschlusses über die Auszahlung von jährlich Fr. 12'000.-- zulasten des Stiftungsvermögens nicht dargetan.

2.4.3. Nach dem Gesagten sind die Voraussetzungen für die Anerkennung der J-Stiftung als eigenständiges Steuersubjekt gemäss der Praxis der Veranlagungsbehörde nicht erfüllt. Namentlich fehlt es am Ausschluss jeglicher Änderungsmöglichkeit der



Statuten und des Reglements durch den Stiftungsrat nach dem Tod des Stifters (vgl. StB 70 Nr. Ziff. 2 in fine). Der Stiftungsrat änderte das Reglement dahingehend ab, dass der Destinatärin anstelle der vorgesehenen Ausschüttung des Ertrags der Stiftung ein fester Betrag zulasten von deren Vermögen zufließt. Dies kennzeichnet die Stiftung ungeachtet der konkreten Fassung von Statuten und Reglement auch nach dem Tod der Stifterin als kontrollierte Stiftung, der in zivil- und steuerrechtlicher Hinsicht die Anerkennung als eigene Rechtspersönlichkeit zu versagen ist. Dies bedeutet, dass das Stiftungsvermögen nicht der J-Stiftung als ausländischer juristischer Person, sondern der Beschwerdeführerin zuzurechnen ist. Die angefochtene Vermögensveranlagung erweist sich daher im Ergebnis als rechtmässig.

2.5. Aufgrund des Beschlusses des Stiftungsrates vom 28. April 2004 kann die jährliche Ausschüttung von Fr. 12'000.-- sowohl Ertrag als auch Kapitalrückzahlung darstellen. Nachdem der Stiftungsrat feststellte, es lägen keine ausschüttungsfähigen Erträge vor, ist grundsätzlich von einer Kapitalrückzahlung auszugehen. Allerdings entfällt unter diesen Umständen eine Zurechnung von Ausschüttungen zulasten des Kapitals als steuerbares Einkommen. Die Beschwerdeführerin wird im Falle künftiger Ausschüttungen aber nachzuweisen haben, dass es sich um steuerfreie Einkünfte handelt.

2.6. Zusammenfassend ergibt sich aus den vorstehenden Erwägungen, dass die Beschwerde als unbegründet abzuweisen ist.

3. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 2'000.-- ist angemessen (Ziff. 381 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Sie ist mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen.

Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen. Die Beschwerdeführerin ist unterlegen (Art. 98bis VRP), und der Beschwerdegegner hat als verfügende Behörde keinen Anspruch auf eine ausseramtliche Entschädigung (R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Diss. St. Gallen 2004, S. 176 f.).

Demnach hat das Verwaltungsgericht zu Recht erkannt:



St.Galler Gerichte

1./ Die Beschwerde wird abgewiesen.

2./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 2'000.-- bezahlt die Beschwerdeführerin unter Verrechnung des geleisteten Kostenvorschusses in gleicher Höhe.

3./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V. R. W.

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber:

Versand dieses Entscheides an:

- die Beschwerdeführerin (durch Rechtsanwalt Dr. D.)
- die Vorinstanz
- den Beschwerdegegner

am:

Rechtsmittelbelehrung:

Sofern eine Rechtsverletzung nach Art. 95 ff. BGG geltend gemacht wird, kann gegen diesen Entscheid gestützt auf Art. 82 lit. a BGG in Verbindung mit Art. 73 StHG innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde erhoben werden.