

# liechtensteinjournal

Recht in Liechtenstein

1. Ausgabe

[redaktion@liechtenstein-journal.li](mailto:redaktion@liechtenstein-journal.li), [www.liechtenstein-journal.li](http://www.liechtenstein-journal.li)

1/2009

- 1 **editorial**  
**Jürgen Wagner**
- 2 **beiträge**  
**Dr. Adrian Plüss** Verantwortlichkeit des Stiftungsrats:  
Risiken erkennen und vermeiden
- 7 **Dr. Rolf Schwedhelm** Tax Compliance – mehr als ein Trend?  
Im Spannungsfeld zwischen Haftungsvermeidung und  
Steuroptimierung
- 12 **Jürgen Wagner** Noch nicht erledigt:  
Die «Anerkennung» von Gesellschaften
- 14 **Dr. Helmut Schwärzler** Extensive Anwendung  
des Vertrauensgrundsatzes in Rechtshilfverfahren
- 18 **veranstaltungen**  
**Hochschule Liechtenstein** «Das neue liechtensteinische  
Stiftungsrecht im beruflichen Alltag»
- 20 **Hochschule Liechtenstein** «Das neue liechtensteinische  
Stiftungsrecht», Vaduz, 28. August 2008
- 21 **literaTour**
- 23 **rückspiegel**
- 24 **gesetzesvorhaben**  
Referentenentwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung  
schädlicher Steuerpraktiken und der Steuerhinterziehung
- 26 **Das aktuelle Urteil**  
FL-OGH Urteil vom 7. Januar 2009, 1CG.2006.303
- 30 **leserbriefe**
- 31 **vorschau**
- 32 **pressemittelungen**

## editorial

Das neue **liechtenstein-journal** liegt vor Ihnen. Als dritte Zeitschrift nach der LJZ Liechtensteinische Juristenzeitschrift und der JUS&News wollen wir informieren, diskutieren, manchmal auch provozieren. Inspiriert hat uns der Staatsgerichtshof mit seinem Urteil StGH 2005/84 vom 3. Juni 2006 (Hervorh. d.d. Verf.):

«Weiter ist zu berücksichtigen, dass im Bereich des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts im Allgemeinen und im Bereich des Stiftungsrechts, das weitgehend frei von rechtswissenschaftlicher Kontrolle von der Treuhandpraxis geprägt wurde, im Besonderen, eine Vielzahl von grundlegenden rechtlichen Fragen nach wie vor dogmatisch nicht eindeutig geklärt sind. Das *Fehlen von umfassenden Kommentaren zum Stiftungsrecht macht eine Prognose im Hinblick auf den Prozessausgang generell problematisch*. Die in den letzten Jahren ergangenen oberstergerichtlichen Entscheidungen konnten nur teilweise zu einer Klärung von Rechtsfragen beitragen. Bei der Beurteilung von Rechtsfragen aus dem Bereich des Stiftungsrechts, noch dazu kombiniert mit strafrechtlichen Fragen im Zusammenhang mit den betroffenen Vermögenswerten bleibt daher stets ein erheblicher Interpretationsspielraum bezogen auf die heranzuziehenden Normen, was bewirkt, dass der Ausgang von Gerichtsverfahren letztlich nicht vorhersehbar ist, da die auf Wertungen beruhenden Interpretationen der hier entscheidenden Instanzen de facto nicht vorausgesagt werden können.»

Dieser Zustand sollte *dringend* geändert werden. Durch Beiträge, Meinungen und Diskussionen.

Wir wollen nicht nur eine Zeitschrift in die Welt setzen, sondern für die interessierten Leser *Zusatznutzen* stiften. Wir werden unsere website **www.liechtenstein-journal.li** einrichten und dort Neuigkeiten, Texte und Daten bereithalten. Wir wollen diese Website ständig pflegen, ausbauen und aktuell halten. Hierzu benötigen wir Ihre Hilfe, Ihre Anregungen und Hinweise.

Eine schöne Zeit wünscht



Ihr  
Jürgen Wagner, LL.M.

Redaktion **liechtenstein-journal**  
redaktion@liechtenstein-journal.li

Sie können der Redaktion Texte, Anregungen und Kritik zur Zeitschrift Liechtenstein-Journal, insbesondere zur Aufmachung, der Themenauswahl und -vielfalt sowie zum allgemeinen «Niveau» zusenden. Wir schliessen nicht aus, geeignete Kritik auch abzdrukken.

#### Ausgabe

1. Jahrgang, Ausgabe 1, März 2009

#### Redaktion und geschäftsführender Herausgeber

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt,  
Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz (JW)  
Postfach 803, Abtswingertweg 4, Vaduz, Liechtenstein  
redaktion@liechtenstein-journal.li

#### Mitschreibende dieser Ausgabe

Adrian Plüss, Rechtsanwalt in Zürich; Rolf Schwedhelm, Rechtsanwalt in Köln;  
Jürgen Wagner, Rechtsanwalt in Konstanz/Zürich/Vaduz, Helmut Schwärzler,  
Rechtsanwalt in Schaan

#### Wissenschaftlicher Beirat

Prof. Dr. Martin Schauer, Wien  
Prof. Dr. Dominique Jakob, Zürich  
Rechtsanwalt Dr. Martin Feick, Mannheim

#### Anzeigen und Abonnements

Gutenberg AG, Schaan, Liechtenstein

#### Gestaltung

Falk & Partner, Visuelle Kommunikation, Triesen, Liechtenstein

#### Satz, Druck

Gutenberg AG, Schaan, Liechtenstein



Alle Urheber, Nutzungs- und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint viermal jährlich. Bezugspreis im Jahresabonnement (vier Ausgaben) CHF 98.–, Bezugspreis Einzelausgabe CHF 29.– (inkl. MwSt.)

Die nächste Ausgabe der Zeitschrift **liechtenstein-journal** erscheint Mitte Juni 2009.

Darin unter anderem:

- Anmerkungen zur Totalrevision des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz);
- Beiträge zu noch offenen Fragen des neuen Stiftungsrechts (u.a. StiftungsVO)
- sowie weitere Informationen zur rechtlichen Entwicklung innerhalb und ausserhalb Liechtensteins.

## beiträge

# Verantwortlichkeit des Stiftungsrats: Risiken erkennen und vermeiden

Rechtsanwalt Dr. Adrian Plüss, MBA, TEP, Lanter Rechtsanwalt, Zürich

## 1. Einführung

Dass Verwaltungsratsmandate bei Aktiengesellschaften Haftungsrisiken in sich bergen, ist bekannt. Entsprechende Risiken bei Stiftungsratsmandaten werden immer noch weniger stark beachtet. Die folgenden Ausführungen möchten darauf aufmerksam machen und zur Risikoverminderung beitragen. Die Stiftungsformen bzw. -typen in der schweizerischen Rechtswirklichkeit sind vielfältig: Die sehr unterschiedlichen Verhältnisse bei den verschiedenen Stiftungsarten haben auch unmittelbare Auswirkungen auf die Haftung und die Haftungsrisiken.

Beim weitaus überwiegenden Teil der öffentlich-rechtlichen Stiftungen handelt es sich um *Vorsorgeeinrichtungen* (etwa 7'000). Daneben gibt es andere öffentlich-rechtliche Stiftungen wie bspw. die Stiftung «Pro Helvetia», die vom Bund gegründet wurde, sich heute auf das Pro-Helvetia-Gesetz aus dem Jahr 1965 abstützt und den Auftrag hat, kulturelle Bestrebungen von gesamtschweizerischem Interesse zu fördern.

Privatrechtliche Stiftungen gibt es ca. 11'000. Typisch sind Stiftungen mit einer ideellen Zwecksetzung (einer gemeinnützigen oder nicht gemeinnützigen); zu diesem Bereich zählen auch *kirchliche Stiftungen* (für die besondere Bestimmungen des Stiftungsrechts gelten).<sup>1</sup> Eher wirtschaftlich orientiert sind Unternehmensstiftungen,<sup>2</sup> die entweder ein Unternehmen betreiben, oder es – durch einen besonderen Rechtsträger (meistens eine Aktiengesellschaft) – betreiben lassen. Zu erwähnen sind schliesslich die *Familienstiftungen*,<sup>3</sup> deren Zweck es ist, Unterstützungsleistungen zugunsten der Mitglieder einer bestimmten Familie zu erbringen.

Die Unterschiede in den Verhältnissen sind offensichtlich: Stiftungen, die ein Unternehmen betreiben (oder es betreiben lassen), sind vielfältigen unternehmerischen Risiken ausgesetzt. Für ideelle Stiftungen stehen dagegen eher Fragen im Vordergrund, wie die Mittel zur laufenden Erfüllung des Stiftungszwecks beschafft und optimal eingesetzt, wie unterstützungswürdige Projekte evaluiert werden können. Vorsorge-

einrichtungen haben für die angeschlossenen Mitarbeiter das Versicherungssystem der Beruflichen Vorsorge umzusetzen. Im Vordergrund stehen hier die Plangestaltung, die Quantifizierung der Beiträge und der Leistungen und die Anlage des Vermögens der Vorsorgeeinrichtung. Kaum Risiken unterliegen die Familienstiftungen. Im Gegensatz zu den Vorsorgeeinrichtungen bestehen hier keine gesetzlichen Vorschriften über die Anlage des Vermögens; die zulässigen Verwendungszwecke der finanziellen Mittel sind gesetzlich eng begrenzt. Familienstiftungen unterhalten in aller Regel auch keine bedeutende Organisation, aus der sich Haftungsrisiken ergeben könnten.

## 2. Rechtsgrundlagen der Verantwortlichkeit

Wichtig für das Verständnis der schweizerischen Rechtsgrundlagen der Verantwortlichkeit von Stiftungsräten sind folgende Grundsätze: Haftungsbegründend ist immer nur das *Fehlverhalten des Einzelnen* (im Rahmen seiner Mitwirkungsmöglichkeiten); nicht einfach, dass die Stiftung einen Vertrag nicht eingehalten hat, dass Zahlungen unterblieben sind, dass gesetzliche, statutarische oder reglementarische Bestimmungen missachtet worden sind oder dass ein Beschluss des Stiftungsrats wirtschaftlich ungünstig ausgefallen ist. Das Fehlverhalten des Einzelnen führt nur dann zu einer Haftung, wenn weitere Voraussetzungen (insbesondere grundsätzlich ein *Verschulden*) erfüllt sind.

Die Gesetzgebung geht so vor, dass sie zunächst organisatorische Regelungen (zu den Aufgaben und der Funktionsweise des Stiftungsrats) trifft. Lange Zeit bestand die gesetzliche Regelung darin, dass in Art. 83 Abs. 1 ZGB pauschal auf die Statuten verwiesen wurde: «Die Organe der Stiftung und die

<sup>1</sup> Art. 52 Abs. 2 ZGB: keine Pflicht zur Eintragung ins Handelsregister; Art. 87 ZGB: keine Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle, keine staatliche Aufsicht.

<sup>2</sup> Dazu vgl. *Grüninger* in Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I (Basel, Genf, München 2005), N 15 ff. vor Art. 8–89 ZGB.

<sup>3</sup> Vgl. *Grüninger*, a.a.O., N 1 ff. zu Art. 87 ZGB.

## Dr. Adrian Plüss, Verantwortlichkeit des Stiftungsrats: Risiken erkennen und vermeiden

*Art der Verwaltung werden durch die Stiftungsurkunde festgestellt.*» Im Rahmen der letzten Revision des Stiftungsrechts sind weitere Regelungen dazugekommen. So muss der Stiftungsrat grundsätzlich eine *Revisionsstelle* bezeichnen; Art. 83a Abs. 1 ZGB: «Das oberste Stiftungsorgan bezeichnet eine Revisionsstelle.» Art 84a ZGB legt ein *zwingendes Vorgehen* fest, wenn «begründete Besorgnis» besteht, dass die *Stiftung überschuldet* ist, und nach Art. 84b ZGB ist die Stiftung zur Buchführung verpflichtet (wenn sie ein kaufmännisches Unternehmen betreibt, sogar nach den Vorschriften des Aktienrechts; Art. 84b Abs. 2 ZGB). Für *Vorsorgeeinrichtungen* legt die BV-Gesetzgebung eine Vielzahl von *Einzelvorschriften und Anlagerichtlinien* fest. Für die Funktionsweise des Stiftungsrats verweist das Gesetz wiederum auf die Statuten (Art. 83 Abs. 1 ZGB).

Diese Rechtslage kann folgendermassen charakterisiert werden: Grundsätzlich besteht eine grosse Organisationsfreiheit für den Stifter und die Stiftungsorgane, eine massgeschneiderte Organisationsstruktur und Ordnung der Geschäftstätigkeit zu schaffen (an die man sich dann aber in der Praxis zu halten hat!); das ist einerseits angenehm, aber auch nicht ganz gefahrlos, da damit unterstellt wird, der Stiftungsrat lege eine *angemessene Organisation* fest und betreibe eine *zweckmässige und effiziente Geschäftstätigkeit*. Die im Einzelfall umgesetzte Organisationsstruktur und Ordnung der Geschäftstätigkeit muss daher einem *hypothetischen gesetzlichen Massstab* standhalten. Wesentlich enger ist das Korsett für *Vorsorgeeinrichtungen*.

An die kurze Leine wird der Stiftungsrat dann genommen, wenn die Stiftung in finanzielle Schwierigkeiten gerät. Die diesbezüglichen Vorschriften (Erstellen einer Zwischenbilanz, Prüfung durch die Revisionsstelle bzw. durch die Aufsichtsbehörde, Umsetzen der Massnahmen, welche die Aufsichtsbehörde anordnet) sind denn auch unbedingt einzuhalten.

Die Pflichten, die sich aus diesem gesetzlichen, statutarischen und reglementarischen Ordnungsgefüge für den einzelnen Stiftungsrat ergeben, werden üblicherweise als *Sorgfaltpflicht* und *Interessewahrungspflicht* umschrieben. Man kann diese Begriffe auch unter dem Stichwort «Professionalität» zusammenfassen. Der Stiftungsrat muss sich professionell verhalten. Was dies konkret bedeutet, kann folgendermassen umschrieben werden: Zunächst muss der Einzelne die *Rolle* verstehen, die ihm in dem betreffenden Stiftungsrat zugeordnet ist. Diese ergibt sich zunächst aus der statutarischen und reglementarischen Organisation, zum andern aber auch aus dem Rollenverständnis der übrigen Stiftungsräte. Was erwartet man von ihm? Sind das «Geschäftsideen»? Oder Beziehungen? Ein «juristisches Gewissen»? Buchhaltungskennntnisse?

Die Rolle bestimmt, in welchen Bereichen vom Stiftungsrat *aktive Beiträge* erwartet werden können. Der Networker mag seine Beziehungen nutzen, um der Stiftung künftige Spenden zu erschliessen. Der Finanzexperte soll sich vielleicht Optimierungsmöglichkeiten bei der Liquiditätsbewirtschaftung überlegen, und vom Juristen dürfen etwa Hinweise zur Verbesserung von Vertragsgestaltungen erwartet werden. Setzt sich der Stiftungsrat aus «Bereichsexperten» zusammen, ist jeder aufgerufen, in seinem Bereich eine *Lead-Funktion* zu übernehmen, *Abklärungen zu treffen, Vorgehensweisen auszuarbeiten* und *Anträge in den Stiftungsrat einzubringen*.

Alle Stiftungsräte sind umgekehrt verpflichtet, *auf erkannte Mangel, Missstände, Lücken usw. hinzuweisen und auf Abhilfe bzw. Verbesserung zu dringen*. Der Mediziner in einer Gesundheitsförderungstiftung, der Klumpenrisiken bei den Vermögensanlagen ausmacht, darf dieses Problem nicht dem Treuhänder im Stiftungsrat überlassen, der sich sonst mit den Finanzen beschäftigt; ebenso wenig darf der Treuhänder, der Unzulänglichkeiten im Datenschutz von Personendaten bei der Gesundheitsförderungstiftung erkennt, dieses Problem dem Informatiker und dem Juristen im Stiftungsrat zuschieben.

Alle Stiftungsräte sind m.E. auch gehalten, sich in regelmäßigen Abständen mit Grundsatzfragen auseinanderzusetzen und gegebenenfalls Anregungen einzubringen: Wird der Stiftungszweck noch optimal erfüllt? Ist der Stiftungszweck noch das, was sich der Stifter vorgestellt hat? Haben Änderungen in den Umständen auch Auswirkungen auf die Bedeutung des Stiftungszwecks? Drängen sich Anpassungen auf? Lässt sich der Stiftungszweck auf weitere oder andere Weise verfolgen? Entspricht die Organisation dem Stiftungszweck? Ermöglicht die Organisation eine optimale Erfüllung des Stiftungszwecks? Gibt es Möglichkeiten, die Effizienz und Effektivität zu steigern? Welche Vorgänge können besser innerhalb der Stiftung und welche besser ausserhalb besorgt werden? Lässt sich die langfristige Zukunft mit den vorhandenen Stiftungsmitteln sichern? Kann die Basis des Stiftungsvermögens gegebenenfalls verbreitert werden?

Kann vor diesem Hintergrund einem Stiftungsratsmitglied vorgeworfen werden, er habe schuldhaft pflichtwidrig einen Schaden verursacht, haftet er dafür.<sup>4</sup> Die Haftung lässt sich gegenüber der Stiftung aus dem Organschaftsverhältnis und ge-

<sup>4</sup> Vgl. dazu *Grüninger*, a. a. O. N 16 ff. zu Art. 83 ZGB; EDI-Leitfaden Ziff. 8; *Lanter*, Die Verantwortlichkeit von Stiftungsorganen (Diss. Zürich 1984: ZStP 41); *Sprecher von Salis-Lütolf*, Die schweizerische Stiftung (Zürich 1988) Frage 168.

genüber Destinatären und Dritten aus Art. 55 ZGB ableiten. Zu beachten sind daneben besondere Haftungsbestimmungen:

Art. 52 Abs. 1 BVG (betrifft Vorsorgeeinrichtungen): «*Alle mit der Verwaltung, Geschäftsführung oder Kontrolle der Vorsorgeeinrichtung betrauten Personen sind für den Schaden verantwortlich, den sie ihr absichtlich oder fahrlässig zufügen.*» Bestimmungen in den Steuergesetzen von Bund und Kantonen; nach vielen Gesetzen haften Stiftungsräte für den Ausfall, wenn eine Stiftung geschuldete Steuerbeträge nicht mehr zahlen kann. Bestimmungen in der Sozialversicherungsgesetzgebung (Art. 52 AHVG); auch hier haften Stiftungsräte für den Ausfall, wenn Sozialversicherungsbeiträge für die Mitarbeiter nicht mehr bezahlt werden können.

Im Sinn eines Zwischenergebnisses ist noch nachzutragen: Die *Regelung der Organisation* in den *Statuten und Reglementen* ist von grosser Bedeutung, weil sich daraus die Pflichten und – mittelbar – die Haftung aus der «Rolle» des Stiftungsratsmitglieds ergeben. Privatrechtlich besteht keine Kausal- oder Garantenhaftung. Soweit ein Ermessensspielraum besteht (etwa bei der Unterstützung von Projekten durch Förderstiftungen), kann der Stiftungsrat sein *Ermessen frei ausüben*. Entscheide müssen indessen nachvollziehbar sein. Dem Stiftungsrat kann nicht vorgehalten werden, er hätte andere Kriterien zugrunde legen müssen, oder die Kriterien wären auch von anderen Projekten erfüllt worden, die ebenfalls hätten berücksichtigt werden müssen.

Geschäftsführungsentscheide werden nach der «*Business Judgment Rule*» beurteilt; auch hier ist der Stiftungsrat grundsätzlich frei. Eine Haftung entfällt, wenn Geschäftsführungsentscheide gestützt auf angemessene Abklärungen und nachvollziehbare Überlegungen zustande gekommen sind.

### 3. Gerichtspraxis

Bisher sind kaum Gerichtsentscheide zu Haftungsfragen bei anderen Stiftungen als bei Vorsorgeeinrichtungen bekannt geworden. In den letzten Jahren sind immerhin einige Vorfälle bei Stiftungen bekannt geworden, die zu Untersuchungen und Verfahren geführt haben. In den Medien angeprangert wurden dabei hohe Verluste auf Kapitalanlagen, verursacht durch eine aggressive Anlagepolitik; Ausfälle aus ungesicherten Darlehen; Unregelmässigkeiten beim Fundraising (Zweckentfremdung von Spendengeldern) oder übermässige Entschädigungen an Organpersonen. In einigen Fällen führte dies zu strafrechtlichen Verfahren oder zum Einschreiten der

Aufsichtsbehörden oder aber zu bankengesetzlichen Untersuchungen.

Gründe für die spärliche Gerichtspraxis sind ersichtlich, wenn man die Gerichtspraxis zur Verwaltungsratshaftung bei Aktiengesellschaften analysiert. Im Wesentlichen haben die Gerichte die Haftung von Verwaltungsräten von Aktiengesellschaften bejaht bei kriminellen Machenschaften (Scheinliberierung, Konkursdelikte); bei unzulässigen Ausschüttungen, Gewährung von übermässigen Aktionärsdarlehen; Ausfällen durch Klumpenrisiken; bei Verstössen gegen Rechnungslegungsvorschriften oder bei Verstössen gegen Pflichten bei drohender Überschuldung.

Stiftungen eignen sich nun, anders als Aktiengesellschaften, kaum als Plattform für Wirtschaftsdelikte und als Gefäss für ein «Sondervermögen» des Hauptbeteiligten. Damit scheiden die meisten Haftungstatbestände, die bei Aktiengesellschaften vorkommen, von vornherein aus. Da eine unmittelbare unternehmerische Tätigkeit bei Stiftungen ebenfalls nicht die Regel ist, kommt es auch seltener zu einer andauernden verlustbringenden Geschäftstätigkeit, wodurch Pflichten bei drohender Überschuldung verletzt werden könnten.

In den – auch nicht sehr zahlreichen – Gerichtsentscheiden über die Haftung bei Vorsorgeeinrichtungen führten folgende Missstände dazu, dass eine Haftung der Stiftungsräte bejaht wurde: Die Festlegung einer mangelhaften (zu risikoreichen) Anlagestrategie; die Verletzung von Anlagerichtlinien (BVV 2); die Ausrichtung von nicht vorgesehenen Leistungen oder die Verursachung von vermeidbarem Aufwand.

### 4. Risiken

Aus diesen Ansatzpunkten lassen sich folgende Risiken ableiten: Das grösste Haftungsrisiko entsteht bei Stiftungen mit Mitarbeitern dann, wenn Sozialversicherungsbeiträge nicht mehr bezahlt werden können. Bei Ausfällen greift eine Kausalhaftung (Art. 52 AHVG), der sich Stiftungsräte kaum entziehen können. Ein ähnliches Risiko besteht, wenn Steuern nicht mehr bezahlt werden können. Viele kantonale Steuergesetze und Bundessteuergesetze enthalten ebenfalls Kausalhaftungen bei Ausfällen. Seit klare und präzise Handlungsvorschriften bei begründeter Überschuldung ins Gesetz aufgenommen worden sind (Art. 84a ZGB), stellt eine Missachtung dieser Bestimmungen – etwa in der Hoffnung, die finanziellen Schwierigkeiten mit Sanierungsmassnahmen überwinden zu können – ein beträchtliches weiteres Risiko dar. Das Ausrichten von

Stiftungsleistungen ausserhalb des Stiftungszwecks oder abweichend von reglementarischen Regelungen erscheint ebenfalls als beträchtliches Haftungsrisiko. Ein weiteres Haftungsrisiko akzentuiert sich bei Verlusten auf Kapitalanlagen. Fehler bei der Anlage des Stiftungsvermögens (wegen einer unangemessenen risikoreichen Anlagestrategie, Klumpenrisiken, Verstössen gegen Anlagevorschriften für Vorsorgeeinrichtungen) können eine Haftung der Stiftungsräte zur Folge haben. Schliesslich stellt das Verursachen von vermeidbaren Kosten (bspw. durch eine nutzlose Prozessführung, kostspielige und unzweckmässige Aktivitäten, eine übermässig aufwendige Infrastruktur u.ä.) einen Haftungsgrund dar. Auf den ersten Blick scheint darin ein erhebliches Risiko zu liegen. Das Risiko relativiert sich allerdings dadurch, dass ein gewisser Ermessensspielraum respektiert werden muss und ein pflichtwidriges Verhalten nicht dann schon gegeben ist, wenn gewisse Kosten im Nachhinein nicht mehr als sinnvoll erscheinen.

## 5. Sondersituation bei gemeinnützigen Stiftungen

Gemeinnützige Stiftungen haben in der Regel die Möglichkeit, sich von den ordentlichen Steuern (Steuern auf dem Gewinn, Steuern auf dem Kapital) befreien zu lassen.<sup>5</sup> Dann sind auch Zuwendungen an die Stiftungen erbschafts- bzw. schenkungssteuerfrei. Die Gewährung und die Aufrechterhaltung der Steuerbefreiung sind von verschiedenen Voraussetzungen abhängig: Die Stiftung muss – nicht nur nach ihrem statutarischen Zweck, sondern auch nach den tatsächlichen Verhältnissen – gemeinnützig tätig sein, sie darf sich nicht gewinnstrebig verhalten. An die Stiftungsräte dürfen keine «Tantiemen» oder ähnliche, gewinnabhängige Entgelte (bspw. Provisionen für das Fundraising) geleistet werden.

Werden diese Voraussetzungen nicht mehr eingehalten, verliert die Stiftung ihre Steuerbefreiung und wird ordentlich besteuert. Aus dieser Sondersituation kann sich ein weiteres Haftungsrisiko ergeben, wenn der Stiftungsrat durch sein Verhalten (Entwicklung von nicht gemeinnützigen Tätigkeiten, übermässige Bezüge u.ä.) die Steuerbefreiung aufs Spiel setzt.

## 6. Empfehlungen

Sind bereits Verantwortlichkeitsansprüche gestellt worden, empfiehlt sich folgendes:

- *Klagefristen prüfen!* Bei Kausalhaftungen für Sozialversicherungsbeiträge bestehen Verwirkungsfristen; verpasst die AHV-Ausgleichskasse eine solche Verwirkungsfrist, ist

ihr Anspruch damit untergegangen. – In der Praxis kommt dies nicht einmal so selten vor.

- *Kausalität* zwischen dem geltend gemachten Schaden und dem eigenen Verhalten widerlegen. Nach aller Erfahrung haben Schäden meistens mehrere Ursachen; häufig lässt sich daher argumentieren, eine andere Ursache sei von entscheidender Bedeutung. In diesem Zusammenhang sollte auch herausgestrichen werden, was man selber – innerhalb des Gremiums oder gegen aussen – unternommen hat, um den Eintritt des Schadens zu verhindern. Bei den Kausalhaftungen für Sozialversicherungsbeiträge führt diese Argumentation allerdings nicht weiter.
- *Rechtfertigung* des regelwidrigen Verhaltens mit *Ausnahmesituation*. Der Stiftungsrat, der bspw. selber versucht hat, mit Sanierungsmassnahmen eine Stiftung in finanziellen Schwierigkeiten zu retten, und nicht gemäss Art. 84a ZGB vorgegangen ist, kann damit argumentieren, dass eine erfolgreiche Sanierung möglich und für die Beteiligten (Gläubiger, Destinatäre) vorteilhafter erschien; oder aber, dass auch ein Vorgehen gemäss Art. 84a ZGB zu einem gleich hohen Verlust für die Beteiligten geführt hätte.
- *Vergleichsverhandlungen* suchen. M.E. kann auch die Stiftung über Haftungsansprüche gegen Stiftungsräte einen gerichtlichen oder aussergerichtlichen Vergleich abschliessen. Gelegentlich kann mit einer moderaten Vergleichszahlung ein langwieriger, aufwendiger und zeitraubender Prozess vermieden werden und erscheint eine vergleichsweise Erledigung für beide Seiten als die vorteilhaftere Lösung.
- Keine Exkulpationsgründe sind dagegen die eigene Unerfahrenheit, Abwesenheit, Zeitmangel oder Unentgeltlichkeit. Im Vorfeld heikler Entscheidungen ist der Beizug eines (Unternehmens-/Rechts-)Beraters angezeigt.
- Um eine Haftung zu vermeiden, ist folgendes zu beachten: Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen überwachen! Bei Stiftungen mit einem grösseren Mitarbeiterstab und unregelmässig eingesetzten Mitarbeitern sollte sichergestellt werden, dass die Akontozahlungen den tatsächlich geschuldeten Sozialversicherungsbeiträgen entsprechen. Bei Zahlungsschwierigkeiten sollte ein Zahlungsplan erstellt und sollten die Sozialversicherungsbeiträge prioritär behandelt werden.

<sup>5</sup> Vgl. Art. 56 lit. 8 DBG; § 61 lit. f StG-ZH.

- Angemessene und effiziente Organisation sicherstellen. In grösseren Verhältnissen wird es sich aufdrängen, eine Geschäftsleitung einzusetzen und ihr die Geschäftsführung zu übertragen. Dabei ist auf eine klare Kompetenzregelung und eine sinnvolle Delegation zu achten (Kongruenz von Aufgabe, Kompetenz und Verantwortung). Die Kompetenzregelung und die Wirkungen der Delegation werden bspw. verwischt, wenn Geschäfte zwar von der Geschäftsleitung vorbereitet werden, aber einem Genehmigungsvorbehalt des Stiftungsrats unterstehen.
  - Im Aktienrecht wird heute ein Internes Kontrollsystem (IKS) als unentbehrliches Führungsinstrument betrachtet. Ein solches System, das die Arbeitsprozesse der gesamten inneren und äusseren Unternehmenstätigkeit erfasst und ihr ordnungsgemässes Ablaufen sicherstellen soll, kann auch bei Stiftungen, namentlich in grösseren Verhältnissen, nützlich und wertvoll sein. Die getroffenen Regelungen sollten dokumentiert werden (in einem Organisationsreglement, einem Funktionendiagramm und in Pflichtenheften).
  - Angemessene und professionelle Finanzplanung und Vermögensverwaltung sicherstellen. Die Vermögensverwaltung sollte sich an den Kriterien Sicherheit, Risikoverteilung, Rendite und Liquidität orientieren, die in einem sinnvollen Zusammenhang stehen müssen.
  - Ein Risk Management betreiben. Auch eine kleine Stiftung ist zumindest gewissen rechtlichen Risiken ausgesetzt, die analysiert, quantifiziert und minimiert werden sollten.
  - Vermeiden von Interessenkollisionen; Transparenz über Interessenbindungen. Stiftungsräte, die sich bei einer Beschlussfassung in einer Interessenkollision befinden, sollten in den Ausstand treten; Geschäfte mit einzelnen Stiftungsräten dürfen nur zu denselben Konditionen gemacht werden, wie sie auch mit Dritten gemacht würden.
  - Professionalisierung und (institutionalisierte) Weiterbildung. Namentlich Stiftungsräte von Vorsorgeeinrichtungen haben eine ständige Weiterentwicklung der BV-Gesetzgebung zu beachten, über die sie sich professionell orientieren lassen sollten.
- Um Nachweise erbringen zu können, ist folgendes zu bedenken: Eigene Bedenken in Stiftungsratssitzungen thematisieren und Auskünfte verlangen! Über die Sitzungen des Stiftungsrats ist ein Protokoll zu erstellen. Jedes Mitglied des Stiftungsrats hat die Möglichkeit, seine Äusserungen, Fragen, Begehren und Anträge zu Protokoll zu geben; davon sollte Gebrauch gemacht werden. Von wichtigen eigenen Abklärungen, Überlegungen (zu Traktanden von Stiftungsratssitzungen) sollten Aktennotizen angefertigt werden. Die erhaltenen Kopien von Akten des Stiftungsrats sollten aufbewahrt werden.

*Hinweis der Redaktion: Zur Interessenkollision jetzt FL-OGH, Urteil vom 7. Januar 2009, 1 CG 2006.303 (in diesem Heft, S. 21 f.) sowie die Veranstaltung am 19. 2. 2009, «Die Pflichten und Aufgaben des Stiftungsrates», Dr. Johannes Gasser, LL.M.*

# Tax Compliance – mehr als ein Trend? Im Spannungsfeld zwischen Haftungsvermeidung und Steueroptimierung<sup>1</sup>

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Rolf Schwedhelm, Streck Mack Schwedhelm, Köln<sup>2</sup>

Compliance ist ein schillernder Begriff. Die Finanzverwaltung hofft, dass Tax Compliance ihr die Arbeit leichter macht: Der Steuerpflichtige soll – um Risiken zu vermeiden – Spielräume im Steuerrecht weniger nutzen, zugleich soll der Kontrollaufwand geringer werden. Doch Anwälte widersprechen: Compliance ist nichts anderes als die Umstülpung des Haftungsrechts. Es geht nicht um die Haftungsfolge, sondern um die Vermeidung der Haftung. Folglich müssen Tax Compliance-Strategien dahin gehen, steuerliche Haftungsrisiken vom Unternehmen fern zu halten. Das ist nicht Teil der Steueroptimierung. Steueroptimierung heisst, die Steuern des Steuerpflichtigen selbst so niedrig wie möglich zu halten. Haftungsrisiken werden dann vermieden, wenn die Haftung für Steuern Dritter ausgeschlossen wird. Und Tax Compliance umfasst noch einen weiteren Interessenbereich: die Vermeidung strafrechtlicher Risiken jeder Art. Allerdings werden hier die Regeln der Tax Compliance zu einer Gratwanderung, der allerdings nicht auszuweichen ist. Die Vermeidung strafrechtlicher Risiken liegt unmittelbar neben der Steueroptimierung. Eine erfolgreiche Tax Compliance zeigt den Weg auf, wie mit der Steueroptimierung in der Tat die Grenze minimaler Steuerlast zu erreichen ist, ohne steuerstrafrechtliche Tatbestände zu berühren.

## 1. Compliance

«Compliance» will sagen, dass das Recht und die Gesetze zu befolgen sind. Eigentlich etwas Selbstverständliches.<sup>3</sup> Gleichwohl beherrscht die Compliance-Philosophie zurzeit die Unternehmensführung, insbesondere der grossen Aktiengesellschaften.

Wer genauer hinsieht, stellt fest, dass es nicht allein darum geht, zur Gesetzestreue aufzurufen, sondern die Unternehmen organisatorisch herzurichten, Gesetz und Recht tatsächlich zu befolgen und durchzuführen. Es gilt, die klassische Abfolge Gesetzesverstoss und nachfolgend Sanktionen wie zum Beispiel Schadensersatzansprüche zu durchbrechen.

Ziel ist es, im Unternehmen den Haftungsgrund selbst zu vermeiden, das Haftpflichtrecht «umzustülpen». Dass der eng-

liche Begriff Compliance sich einer Übersetzung ins Deutsche sperrt, sei am Rande vermerkt. Wenn man liest,<sup>4</sup> dass Compliance die Einhaltung von Regeln, die Fügsamkeit und Willfährigkeit gegenüber dem Gesetz bedeutet, so versteht man, dass es keinen plastischen deutschen Begriff gibt, der Compliance ersetzen kann.

Die Rechtsregeln und Anforderungen der Compliance sollten für jeden Laien, für jeden Beruf gelten. Wird er angewandt auf Unternehmen, so wird aus dem Begriff Compliance der Doppelbegriff Corporate Compliance.

## 2. Tax Compliance

Tax Compliance ist ein Unterbegriff zum allgemeinen Begriff des Compliance. Er bezieht sich auf das Steuerrecht, die Steuerpflichten, die ein Unternehmen trifft. Steuerrechtliche Gesetze und Verordnungen, das gesamte Steuerrecht soll befolgt werden. Es soll strategisch gesichert sein, dass dem Steuerrecht genüge getan wird. Haftungs- und Strafrisiken sollen vermieden werden. Unter «Tax» verstehe ich hier nicht nur die Steuern, sondern auch den Zoll (vgl. § 3 Abs. 3 AO). Bemerkenswert ist, dass dieser Unterbegriff in der allgemeinen Diskussion zur Compliance kaum Erwähnung findet. Das massgebende Werk von *Hauschka* kennt keinen Gliederungspunkt zur Tax Compliance.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> Der Beitrag wurde in seiner vollständigen Fassung veröffentlicht in AnWB. 2009, 90 ff. Wir danken dem AnWB. und dem Autor für die Genehmigung, diesen auszugsweise wiederzugeben.

<sup>2</sup> Dr. Rolf Schwedhelm ist Steueranwalt und Partner der Sozietät Streck Mack Schwedhelm mit Büros in Köln, Berlin und München. In Liechtenstein wurde er bekannt als Verteidiger des früheren Chefs der Deutschen Post, Klaus Zumwinkel.

<sup>3</sup> Schneider ZIP 2003, 645, 646.

<sup>4</sup> Vgl. – beliebig – die englischen/deutschen Wörterbücher.

<sup>5</sup> Hauschka (Hrsg.), Corporate Compliance Handbuch der Haftungsvermeidung im Unternehmen, 2007.



Tax Compliance ist zu unterscheiden von Tax Riskmanagement. Beide Begriffe werden nicht immer sauber getrennt. Man nimmt hin und wieder die positive Konnotation des Begriffs Tax Compliance, um sie auf Tax Riskmanagement einwirken zu lassen.<sup>6</sup> Tax Riskmanagement enthält zunächst nicht die Wertentscheidung für Gesetzestreue. Es geht schlicht darum, Steuerrisiken zu vermeiden. «Steuerrisiken (sind)... solche Unsicherheiten, die bei den verschiedenen Steuerarten zu negativen Auswirkungen für das Unternehmen führen können.»<sup>7</sup> Dies ist ein neutrales Ziel. Eine gesetzmässige Steuererhebung kann dem Tax Riskmanagement widersprechen. Um dies auf den Punkt zu bringen: Wer eine (missbräuchliche) Stiftung in Liechtenstein gründet, um sein Vermögen dort zu verwalten, kann, ohne in Übereinstimmung mit Tax Compliance zu stehen, gleichwohl an ein Tax Riskmanagement den Anspruch erheben, dass die Missbräuchlichkeit nicht entdeckt wird.

Tax Compliance ist auch abzugrenzen von Corporate Governance. Der Corporate Governance Kodex enthält unverbindliche Regeln in Form von Empfehlungen, denen Vorstand und Aufsichtsrat insbesondere börsenorientierter Aktiengesellschaften folgen sollen (vgl. § 161 AktG). Corporate Governance ist ein Regelwerk für die Unternehmensleitung. Über die Erklärungspflicht gem. § 161 AktG entfaltet es für börsennotierte Gesellschaften Aussenwirkung. Selbstverständlich kann sich auch jede Leitung einer GmbH, eines Vereins, eines Verbandes ähnlichen Regeln unterwerfen. Der Anwendungsbereich von Corporate Governance ist enger als der der Compliance. Letztere betrifft das gesamte Unternehmen, alle Mitarbeiter. Corporate Governance wendet sich an die Unternehmensleitung, nicht – primär – an die Mitarbeiter. Allerdings kann der Codex der Corporate Governance die Anweisung zur Compliance enthalten. In Tz. 4.1.2. des Deutschen Corporate Governance Kodex aus 2007 ist formuliert: «Der Vorstand hat für die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen und der unternehmensinternen Richtlinien zu sorgen und wirkt auf deren Beachtung durch die Konzernunternehmen hin (Compliance)». Eine ähnliche Pflicht trifft in Tz. 5.3.2. den Aufsichtsrat. Hier vereinigen sich sodann Corporate Governance und Compliance.

### 3. Grundregeln

Was sind die Grundsätze der Tax Compliance? Natürlich geht es bei Tax Compliance auch um die Steueroptimierung. Steueroptimierung heisst nicht, was – siehe vorstehend – unter dem Begriff des «Tax-Riskmanagement» hin und wieder verstanden wird, eine blinde Steueroptimierung. Es geht um die Minimierung der Steuerlast unter Anwendung der geltenden Steu-

ergesetze. Insofern ist der Begriff der Steueroptimierung innerhalb der Tax Compliance durchaus mit Wertinhalt zu verstehen. Und das ist auch für den Steuerbürger, für das Unternehmen akzeptierbar. Die Interessenverteilung bei der Steuererhebung ist eindeutig. Der Fiskus will soviel Geld wie möglich, der Steuerpflichtige möchte so wenig wie möglich zahlen. Dieser Interessenwiderspruch ist Teil der Steuererhebung. Folglich ist es durchaus rechtens und Teil der Compliance, dass der Steuerpflichtige den Interessenwiderspruch zu seinen Gunsten auflösen will.

Die Qualitätssicherung von Tax Compliance in einem Unternehmen heisst folglich, alles zu vermeiden, was ein «Zuviel» an Steuern auslöst, alles zu unternehmen, um die Steuerlast so gering wie möglich ausfallen zu lassen. Die Innovationskraft der Tax Compliance-Funktion in einem Unternehmen wird dahin gehen, mittels der Steuergesetze Wege zu finden, die Steuerlast zu minimieren. Das Motiv, Steuern zu sparen, macht auch innerhalb von Tax Compliance eine Gestaltung nicht unangemessen.

Tax Compliance fordert, dass es eindeutige Funktions- und Informationssysteme im Unternehmen gibt. Es muss entschieden werden, in wessen Hand die Anwendung der Steuergesetze liegt. Anzuwenden sind sie einmal durch das zu besteuerte Unternehmen. Zur Anwendung der Steuergesetzgebung gehört auch die Beratung, in welcher Weise die Steuergesetze anzuwenden sind. Mithin ist die Auswahl der steuerlichen Berater Teil von Tax Compliance. Zur Tax Compliance gehört auch die Frage, woher nehme ich die Kenntnis über die massgebenden Steuergesetze, ihre Auslegung, der Rechtsprechung und der sonstigen Literatur. Folglich muss auch entschieden werden, welche Informationssysteme einzusetzen sind.

Compliance ist nichts anderes als die Umstülpung des Haftungsrechts. Es geht nicht um die Haftungsfolge, sondern um die Vermeidung der Haftung. Folglich müssen Tax Compliance-Strategien und -überlegungen dahin gehen, steuerliche Haftungsrisiken vom Unternehmen fern zu halten. Das ist nicht Teil der Steueroptimierung. Steueroptimierung heisst, die Steuern des Steuerpflichtigen selbst so niedrig wie möglich zu halten. Haftungsrisiken werden dann vermieden, wenn die Haftung für Steuern Dritter ausgeschlossen wird. Dies gilt zum Beispiel für Steuern von Arbeitnehmern, Subunternehmern und Kunden. Haftungsrisiken sind auch zum Beispiel in der Abgabenordnung eingefügt (zum Beispiel § 160 AO). Die Abwehr solcher Risiken

<sup>6</sup> Zum Beispiel den Internetauftritt Price Waterhouse Coopers Schweiz Home 26.6.2008.

<sup>7</sup> Röthlisberger/Zitter, Tax Risk Management, Der Schweizer Treuhänder, 2005, 295, 296 ff.

## Dr. Rolf Schwedhelm, Tax Compliance – mehr als ein Trend? Im Spannungsfeld zwischen Haftungsvermeidung und Steueroptimierung

beginnt nach den Regeln von Tax Compliance nicht erst dann, wenn der Steuer- oder Haftungsbescheid des Finanzamts vorliegt, sondern im Vorfeld. Die Haftung ist zum Beispiel durch zeitnahe Beweissicherung zu vermeiden.

Und Tax Compliance umfasst noch einen weiteren Interessensbereich. Die allgemeine Corporate Compliance-Diskussion fokussiert sich stark auf die Vermeidung strafrechtlicher Risiken jeder Art. Dies gilt natürlich auch im Rahmen der Tax Compliance-Überlegungen.<sup>8</sup> Dem Verdacht einer Steuerhinterziehung, einer leichtfertigen Steuerhinterziehung und von Steuer- und Zolldelikten ist zu begegnen. Allerdings werden hier die Regeln der Tax Compliance zu einer Gratwanderung, der allerdings nicht auszuweichen ist. Die Vermeidung strafrechtlicher Risiken liegt unmittelbar neben der Steueroptimierung. Steueroptimierung versagt, wenn sie im Hinblick auf strafrechtliche Risiken zu vorsichtig ist. Steueroptimierung versagt aber auch, wenn sie die Grenzen zur Steuerhinterziehung überschreitet. Eine erfolgreiche Tax Compliance zeigt den Weg auf, wie mit der Steueroptimierung in der Tat die Grenze minimaler Steuerlast zu erreichen ist, ohne steuerstrafrechtliche Tatbestände zu berühren.

Soweit das materielle Steuerstrafrecht. Natürlich ist auch Teil der Tax Compliance die Vorbereitung auf steuerstrafrechtliche Ermittlungsmassnahmen. Sie sind nach Möglichkeit zu vermeiden, greifen sie ein, ist ihnen – dem Recht entsprechend – das Unternehmen schützend zu begegnen. Aus vorausseilendem Gehorsam dürfen zur Vermeidung von Ermittlungsmassnahmen Verteidigungspositionen nicht voreilig aufgegeben werden. Teil des Rechtssystems ist und bleibt die Unschuldsvermutung und die Beweislast des Staats.

In jedem Unternehmen sind die Steuerdaten und -informationen vertraulich. Diese Vertraulichkeit muss in ein System gefasst und kontrolliert werden. Es muss geklärt werden, wer die Steuerdaten kennen darf, wem sie mitgeteilt werden können und für wen sie tabu sind. Dies ist das unternehmerische Spiegelbild zum Steuergeheimnis des Finanzamts. Dass gleichwohl dem Finanzamt gegenüber die gesetzlichen Mitteilungs- und Offenbarungspflichten einzuhalten sind, versteht sich. Im Übrigen muss vorausgedacht werden, wie man mit Medien umgeht, wenn über eine Betriebsprüfung, eine Steuerfahndung im Unternehmen berichtet wird.

Zu den Grundregeln von Tax Compliance gehört auch die richtige Bewertung des Steuerstreits. Kommt es zu einer steuerlichen Auseinandersetzung mit dem Finanzamt, so neigen immer noch viele Unternehmen dazu anzunehmen, dies sei eine

«fehlgelaufene» Steuersache. Viele Steuerberater glauben, dass der Steuerstreit selbst ein krankhafter Teil der Steuererhebung ist. Bedenkt man, dass zur Funktion des Bundesfinanzamts die Fortentwicklung des Steuerrechts gehört, so ist dieser Beleg genug, dass diese Betrachtungsweise falsch ist. In allen Rechtssystemen gehört der Rechtsstreit notwendig zum Recht. Die steuerliche Auseinandersetzung ist ein Teil der Steuererhebung, und zwar kein krankhafter, sondern ein durch und durch gesunder, in dem das Unternehmen, der Bürger sein Recht verfolgt und der Rechtsprechung die Möglichkeit gibt, das Steuerrecht auszuformen und fortzubilden. Inhaltlich hat Tax Compliance Regularien für die Normalität einer steuerlichen Auseinandersetzung aufzustellen.

#### 4. Die einzelnen Steuerbereiche

Gehen wir – gewissermassen in einem «besonderen» Teil der Tax Compliance – die einzelnen Steuerbereiche durch, um zu sehen, welche Bedeutung hier Compliance hat.

Natürlich fordert Tax Compliance, dass der Steuerpflichtige die gesetzlichen Pflichten und Sanktionen des Steuerrechts kennt. Gemeint ist das Pflichtengefüge der Abgabenordnung und der einzelnen materiellen Steuergesetze. Kenntnis muss bestehen über die steuerlichen und steuerstrafrechtlichen Sanktionen. Es muss bezüglich dieser Sanktionen eine Strategie zur Abwehr und zur Vermeidung geben. Wer Tax Compliance beherrscht, kennt auch die Berührung der steuerlichen Normen mit benachbarten Normensystemen (zum Beispiel Arbeitsrecht, Handelsrecht, Datenschutz).

Entschieden werden muss, ob die Anwendung der Steuergesetze allein in der Hand des Unternehmens selbst liegt, ob sie partiell ausgelagert wird. Es geht hier um die Funktion der Steuerabteilung, des Controllings, der Beauftragung von Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern.

■ Zur Tax Compliance gehört das «Managing Corporate Tax Legal Affairs». Hier sind Dinge angesprochen, die für Steuerberater und Steueranwälte eigentlich selbstverständlich sind. Es geht um die Kenntnis der Finanzverwaltung, um den Einblick in die steuererhebenden Behörden. Angesprochen ist darüber hinaus das Verfahrensrecht der Steuerbescheide, beginnend mit den Steuererklärungen und Steueranmeldungen. Stichworte wie Bestandskraft, Vorbehalt

<sup>8</sup> Vgl. hierzu *Wessing, Compliance – Ein Thema auch im Steuerstrafrecht, steueranwaltsmagazin* 2007, 175.

der Nachprüfung, Vorläufigkeitsvermerke müssen in die Betrachtung als selbstverständlich inkorporiert werden. Welche Bedeutung misst man einem Einspruchsverfahren zu? Meine Erfahrung geht dahin, dass Unternehmen eine Scheu vor Einspruchsverfahren haben. Steueranwälte denken anders: Der Einspruch kann durchaus die Regel sein, um den Weg zu einer vertiefenden Überprüfung des Steuerbescheids zu eröffnen. Wann geht man vor das Finanzgericht? Wen beauftragt man als Prozessbevollmächtigten? Wie agiert man vor den Gerichten?

- Ein zentraler Bereich von Tax Compliance sind die Ertragsteuern: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer. Sie bedürfen der ständigen kontrollierenden Überprüfung. Angesprochen sind die Besteuerungsgrundlagen wie Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben, Bilanzierung, Aktivierung und Passivierung, alle einmündend in die steuerliche Gewinnermittlung. Bei Kapitalgesellschaften stehen im Brennpunkt verdeckte Gewinnausschüttungen, verdeckte Einlagen. § 4 h EStG, § 8 a KStG sind inzwischen in den Mittelpunkt der Beratung gerückt. Das Gleiche gilt für die steuerlichen Dokumentationspflichten.
- Die Umsatzsteuer hat aufkommensmässig die Ertragsteuern überrundet. Sie ist oft bei der Unternehmensbesteuerung wichtiger als die «persönlichen» Ertragsteuern. Es geht um Vorsteuern, Subunternehmerqualifikationen, Umsatzsteuerkarusselle, steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen etc. Die zeitnahe Beweisvorsorge zur Sicherstellung des Vorsteuerabzugs bzw. der Steuerfreiheit ist wichtiger Teil von Tax Compliance. Tax Compliance kümmert sich um die Beratung und Vertretung in Umsatzsteuerprüfungen und um die Umsatzsteuerhaftung für Dritte.
- Die Lohnsteuer ist eine ungeliebte Steuer im Unternehmen. Es ist die Steuer für Dritte. Lohnsteuerprüfungen werden oft nicht mit linker Hand begleitet. Man versucht und drängt, sich zu verständigen. Die Lohnsteuer ist Betriebsausgabe, was die Verständigungsbereitschaft erhöht. Nachzuzahlende Lohnsteuer ist gleichwohl stets ein Kostenfaktor. Die Aversion gegen die Lohnsteuern führt dazu, dass Lohnsteuernachforderungen nicht sorgfältig geprüft werden. Lohnsteuerausserprüfer haben ihr eigenes, hausgemachtes Lohnsteuerrecht, das bei solider, steueranwaltlicher Gegenwehr leicht in sich zusammenfällt. Themen wie Spesen, Aushilfen, freie Mitarbeiter, Subunternehmer und Schwarzarbeit sind Diskussionsbereiche, in denen durch die Auseinandersetzung mit der Finanzverwaltung Steuern gewonnen werden können. Werden Lohnsteuern nicht

oder nicht richtig festgesetzt, gilt dies in der Regel auch für die darauf bezogenen Sozialabgaben. Seit 2004 agiert die Finanzkontrolle Schwarzarbeit – FKS –, ein Untereinheit der Zollverwaltung, als dritter Faktor – neben Staatsanwaltschaft und Steuerfahndung – im Verbund staatlichen Ermittlungszugriffs, ausgestattet mit einem Spezialauftrag zur Aufdeckung der mit dem Phänomen der Schwarzarbeit einhergehenden Regelverstössen.

- Zur Tax Compliance gehören schliesslich auch die hier allerdings nur am Rande zu erwähnenden Steuern wie Schenkungssteuern, Grunderwerbsteuern und Gemeindeabgaben.
- Tax Compliance wird sich mit grosser Sorgfalt einer Betriebsprüfung zuwenden. Nichts ist gefährlicher, als unvorbereitet Anfragen von Betriebsprüfern zu begegnen. Im Mittelpunkt der Vorbereitung einer Betriebsprüfung steht auch die Frage, ob bestimmte Steuernachlässigkeiten zu korrigieren sind, konkret ausgesprochen, ob Selbstanzeigen notwendig sind. Hier wiederum muss ein ausreichendes Wissen darüber vorhanden sein, unter welchen Bedingungen und bis zu welchem Zeitpunkt Selbstanzeigen erstattet werden können.
- Schliesslich zum heiklen Thema Steuerfahndung. Es gehört zu der erstaunlichen Erfahrung eines Steueranwalts, dass Unternehmen selten auf den Steuerfahndungseingriff vorbereitet sind. Trivial gesagt: In der Regel gibt es auf den Vorstandsetagen im Vorstandsbereich keine Zuständigkeit für die Steuerfahndung. Es ist geschehen, dass sich bei einer Durchsuchung einer Bank durch die Steuerfahndung der Vorstand um 17.00 Uhr nachmittags verabschiedete, während Mitarbeiter noch verhört wurden. Die Verabschiedung war deshalb möglich, weil kein Vorstandsmitglied sich zuständig fühlte. Tax Compliance wird bezüglich der Steuerfahndung eine klare Zuständigkeit im Vorstand begründen. Im Übrigen ist es keine Strafvereitelung, wenn der Steuerfahndungseingriff strategisch vorausgedacht wird. Wie reagiert das Unternehmen, wie geht man mit der Beschlagnahme von Unterlagen um? Wie und wann erlaubt man der Steuerfahndung Zugriff auf EDV-Daten? Was unternimmt man, wenn die Steuerfahndung bei der Durchsuchung Mitarbeiter vernimmt? Lässt man dies geschehen? Gibt man den Mitarbeitern Hilfestellung durch einen vom Unternehmen beauftragten Zeugenbeistand? Ist es sinnvoll und rechtmässig, für den Steuerfahndungseingriff Verhaltensrichtlinien zu erarbeiten? Wie geht man damit um, wenn die Steuerfahndung betriebsnotwendige Unterlagen oder Datenträger beschlagnahmt und mitneh-

## Dr. Rolf Schwedhelm, Tax Compliance – mehr als ein Trend? Im Spannungsfeld zwischen Haftungsvermeidung und Steueroptimierung

men will? Wir halten es für ein sträfliches Unterlassen, wenn Unternehmen auf einen Steuerfahndungseingriff nicht vorbereitet sind. Und sollte ein Unternehmen denken, es werde von einem Steuerfahndungseingriff nicht betroffen werden, so ist der erste falsche Schritt mangelhafter Vorbereitung schon getan.

- Natürlich wird Tax Compliance auch einen Blick auf die persönlichen steuerlichen und steuerstrafrechtlichen Risiken der Organträger des Unternehmens (Vorstand, Geschäftsführer, Aufsichtsrat) werfen. Welche Haftungsrisiken greifen hier? Sind die zu versichern? Wie kann das Haftungsrisiko minimiert werden? Unterschätzt wird, welche steuerlichen Risiken von Mitarbeitern ausgehen, obwohl sie oft in Betriebsprüfungs- und Steuerfahndungsverfahren die entscheidenden Informationspersonen sind. Gedacht ist an die Sekretärinnen, an die «rechte Hand» eines Vorstandsmitglieds, an den Steuerabteilungsleiter, den Leiter von Revision und Controlling, kurz an den Personenkreis, der ständige Berührung zu den steuerlich erheblichen Daten hat. Hier wird man vorsorgend überlegen, wie dieser Mitarbeiter mit Anfragen der Betriebsprüfung und Steuerfahndung umgehen. Haben sie ein Aussageverweigerungsrecht? Sollen sie aussagen? Wann haben sie ein Recht auf einen Rechtsbeistand? Welches persönliche Risiko gehen sie ein? Dass in diesem Zusammenhang im Unternehmen an Familienmitglieder, Freunde und Nahestehende zu denken ist, versteht sich. Sie verführen oft dazu, die strengen steuerrechtlichen Regeln ein wenig nachlässig zu handhaben.
- Bei grenzüberschreitenden Beziehungen sind vielfältige Steuerprobleme zu beachten. Es geht um Gewinnverlagerung, Verrechnungspreise, Funktionsverlagerungen, um die Anerkennung ausländischer Gesellschaften, um den Transfer von Verlust über die Grenze, um Steueroasen. An internationalen Kontrollmitteilungen der Finanzverwaltung, die internationale Rechts- und Amtshilfe ist zu denken. Tax Compliance wird sich mit der richtigen Einstellung zur Prüfung des Bundeszentralamts für Steuern befassen, sich auf dessen Prüfungen vorbereiten.
- Zu dem Kreis der Unternehmen, für Tax Compliance gilt, zählen auch Vereine, Verbände, Stiftungen, Non-Profit-Unternehmen, schliesslich auch die öffentliche Hand. Folglich müssen sie sich auch den strengeren Regeln der Tax Compliance beugen. Und dies ist leichter gesagt als getan. Was für Unternehmen selbstverständlich ist, gilt nicht ohne Weiteres für einen Sportverein. Gemeinnützige Organisationen erwarten oft, im Hinblick auf die Gemeinnützig-

keit – alles was wir tun ist doch so gut – steuerlich besser behandelt zu werden; die Enttäuschung in der Prüfung ist später gross. Ähnlich reagiert auch die öffentliche Hand: Warum soll bei einem Betrieb gewerblicher Art nacherhoben werden, wenn der Staat doch hier nur von der linken Tasche in die rechte Steuern weiterreicht. Der Praxis der Steuererhebung ist dieser Gedanke fremd.

### 5. Der Begriff der Tax Compliance der Finanzverwaltung

Ich habe darauf hingewiesen, dass die allgemeine Befassung der Literatur mit Corporate Compliance den Begriff Tax Compliance oft auslöst. Dies gab der Finanzverwaltung die gern genommene Gelegenheit, den Begriff eigenständig auszufüllen.

Tax Compliance steht schlicht für die Einhaltung und Erfüllung der steuerlichen Pflichten. Die Finanzverwaltung geht einen Schritt weiter.<sup>9</sup> Tax Compliance diene dazu, «...den Steuerpflichtigen zu einer verbesserten Anhaltung der Steuergesetze zu motivieren, den Kontrollbedarf im Einzelfall dadurch nachhaltig zu senken und zur Steigerung der Effektivität des Gesetzesvollzugs beizutreiben».<sup>10</sup> Damit bekommt Tax compliance eine Tendenz, die abzulehnen ist. Der Gesetzesvollzug soll so sein, dass die Finanzverwaltung effektiver arbeiten kann, dass sie weniger prüfen muss. Das ist nicht primärer Inhalt des Steuergesetzes. Steuergesetze sind zu befolgen, und zwar so, wie der Gesetzgeber sie geschaffen hat, also mit all ihrem Spielräumen und Auslegungsmöglichkeiten. Die Abgabenordnung hat den Zweck, sicherzustellen, dass Steuern erhoben werden. Der Steuerpflichtige hat Mitwirkungspflichten nur insoweit, als diese gesetzlich normiert sind. Es gibt keine allgemeine Steuerpflicht, gehorsam alles zu unternehmen, um der Finanzverwaltung die Arbeit leicht zu machen. Im Gegenteil: Es kann sogar ein probates und mit Tax Compliance vereinbartes Mittel sein, dem Handeln der Finanzverwaltung «arbeitsintensive Steine» in den Weg zu legen, um die eigene Auffassung durchzusetzen. Tax Compliance ist nicht das, was die Finanzverwaltung unter diesem Begriff geschaffen hat.

<sup>9</sup> Seer, *StuW* 2003, 40, 52; *ders.*, *FR* 2004, 1037, 1043; *ders.*, *DStJG*, Bd. 31 (2008), 7, 29; *ders.* in *Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht*, Festschrift für Klaus Korn, Bonn, 2005, 707, 719; Nagel/Waza, *DStZ* 2008, 321; Schmidt, *DStJG*, Bd. 31 (2008), 37, 41

<sup>10</sup> Nagel/Waza, a.a.O., 323.

# Noch nicht erledigt: Die «Anerkennung» von Gesellschaften

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftrecht,  
Konstanz/Zürich/Vaduz<sup>1</sup>

## 1. Die Grundlagen

Die «Anerkennung liechtensteinischer Gesellschaften» war ein langwieriges Thema, das u.a. von Peter Prast in seiner Dissertation aufgearbeitet wurde.<sup>2</sup> Vorweg: Begrifflich geht es eigentlich nicht um die «Anerkennung» der Gesellschaft(en), da ein solches Anerkennungsverfahren durch staatliche Genehmigungsakte überhaupt nicht existiert. Ist eine Gesellschaft wirksam gegründet und hat sie Rechtsfähigkeit erlangt, so erstreckt sich die rechtliche Existenz der Gesellschaft folgerichtig auch auf das Inland. Die Mitgliedstaaten der EU sind seit dem *Centros*-Urteil verpflichtet, die in einem der Mitgliedstaaten wirksam gegründeten Gesellschaften als in vollem Umfang Niederlassungsberechtigte zu behandeln, d. h. sie als Rechts-subjekte anzuerkennen.<sup>3</sup> Dies wiederum bedeutet seit dem *Gebhard*-Urteil des EuGH, dass «nationale Massnahmen, die die Ausübung der durch den Vertrag garantierten Freiheiten behindern oder weniger attraktiv machen, als Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit anzusehen sind».<sup>4</sup>

## 2. Beispiel Liechtenstein

In den letzten Jahrzehnten liess sich am liechtensteinischen Beispiel geradezu lehrbuchhaft der Wechsel von der gerade in Deutschland überwiegenden *Sitztheorie* zur nunmehr (gerade auf europarechtlichem Hintergrund) verbreiteten *Gründungstheorie* verdeutlichen. Von der traditionellen *Sitztheorie* zunächst ignoriert, wurden liechtensteinische Gesellschaften danach in personengesellschaftliche Rechtsformen entsprechend der Theorie des «Typenvergleichs» umgedeutet, bis sie letztlich über Art. 43, 48 EG bzw. 31, 34 EWRA anerkannt wurden.

Die traditionelle *Sitztheorie* ist bisher nicht so angewandt worden, dass man auf die im Satzungssitzstaat bestehende Gesellschaft im Verwaltungssitzstaat das der ausländischen Rechtsform entsprechende inländische Recht angewendet hätte. Vielmehr ist die liechtensteinische Gesellschaft nach der herkömmlichen *Sitztheorie* als nicht existent, d. h. als «nullum» betrachtet worden.<sup>5</sup>

Erst vor wenigen Jahren ging die deutsche Rechtsprechung zur *modifizierten Sitztheorie* über. Damit wurden Auslandsgesellschaften mit inländischem Verwaltungssitz in diejenige Gesellschaftsform umqualifiziert, der sie mangels Eintragung im inländischen Register entspricht, nämlich in eine personengesellschaftliche Rechtsform.<sup>6</sup>

## 3. Fazit: Liechtensteinische Gesellschaften werden anerkannt...

Durch die jüngste Rechtsprechung des EuGH ging die Mehrzahl der europäischen Staaten zur Gründungstheorie über, da der EuGH die *Sitztheorie* als Verstoss gegen Art. 48 bzw. Art. 34 EWRA ansah.<sup>7</sup> In den Urteilen der letzten Jahre wurden jedoch liechtensteinische Gesellschaften ausdrücklich anerkannt.<sup>8</sup> Es ergibt sich sogar eine gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung zur Anerkennung von Auslandsgesellschaften aus anderen Mitgliedstaaten, auch wenn deren Verwaltungssitz sich im Inland befindet – unabhängig davon, wie in den verschiedenen Mitgliedstaaten das Gesellschaftsstatut kollisionsrechtlich angeknüpft wird.

<sup>1</sup> Der Autor ist als Wirtschaftsanwalt in Konstanz tätig, ausserdem seit 2004 als niedergelassener europäischer Rechtsanwalt in Zürich und Vaduz.

<sup>2</sup> Prast, Anerkennung liechtensteinischer Gesellschaften im Ausland – eine rechtsvergleichende Untersuchung nach deutschem, schweizerischem und österreichischem Recht, Diss. St. Gallen 1997.

<sup>3</sup> Behrens, IPRax 1999, 323.

<sup>4</sup> EuGH, Rs. C-55/94 Gebhard, Slg. 1995 I, 4165 = NJW 1996, 579 ff.

<sup>5</sup> Staudinger/Grossfeld, IntGesR, (1998), Rn. 427. Zur Rechtsprechungsentwicklung s. insbes. Wagner, Bankenplatz Liechtenstein, 3. Aufl., Zürich, 2009, S. 81 ff.

<sup>6</sup> NJW 2002, 3539 (zur Behandlung einer Jersey-limited-company als GbR). Leible, Vom «Nullum» zur Personengesellschaft – Zur Metamorphose der Scheinauslandsgesellschaft im deutschen Recht, DB 2002, 2203.

<sup>7</sup> EuGH, 9.3.1999, Rs. C-212/97, Slg. 1999 I, 1459 = NJW 1999, 2027 ff. Centros; EuGH, 5.11.2002, Rs. C-208/00, Slg. 2002 I, 9919, Überseering = NJW 2002, 3614 ff. = JUS&News 2004, 79 ff.; EuGH, 30.9.2003, Rs. C-167/01 Inspire Art = NJW 2003, 3331 ff. = JUS&News 2004, 97 ff.

<sup>8</sup> OLG Frankfurt, 28.3.2003, IPRax 2004, 56 m. Anm. Baudenbacher/Buschle, IPRax 2004, 26; EuGH, 20.9.2003, Rs. C-452/01 Ospelt; BGHZ 154, 185 = NJW 2003, 1461 (Entscheidend ist die Gründungstheorie); BGH NJW 2005, 3351 ff.

#### 4. ...aber nicht die der Schweiz

Die Theorie ist gegenüber Drittstaaten (ausserhalb des EU-, bzw. EWR-Raums) in der Rechtsprechung immer noch umstritten<sup>9</sup>. Der deutsche Bundesgerichtshof hat in zwei Urteilen im Oktober 2008 klargestellt: Die Beschränkungen für schweizerische Aktiengesellschaften mit Sitz in Deutschland gelten fort.<sup>10</sup> Der für das Gesellschaftsrecht zuständige II. Zivilsenat hatte über die Frage zu entscheiden, nach welchen Regeln schweizerische Aktiengesellschaften zu behandeln sind, die ihren Verwaltungssitz in Deutschland haben<sup>11</sup> und vor den deutschen Gerichten klagen.

Die Klägerin ist eine in der Schweiz ordnungsgemäss gegründete Aktiengesellschaft, die in dieser Rechtsform vor dem Landgericht Essen aufgetreten ist und von den Beklagten Miete wegen der Überlassung von Grundstücken verlangt hat. Die Parteien haben u. a. darum gestritten, ob die Klägerin ihren Verwaltungssitz in der Schweiz oder in der Bundesrepublik Deutschland hat und welche Folgen sich daraus für die Prozessführung vor deutschen Gerichten ergeben. Die Beklagten haben sich auf die sog. «Sitztheorie» berufen, wonach die ausländische Gesellschaft mit der Verlegung ihres Verwaltungssitzes nach Deutschland aufgelöst ist, ihren Status als juristische Person verliert und deswegen nicht mehr vor deutschen Gerichten klagen kann. Die Klägerin hat dagegen gemeint, sie müsse genauso behandelt werden wie eine Gesellschaft, die in einem Staat der EU oder des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) nach deren Recht gegründet worden sei; diese könnte aufgrund der in der EU und dem EWR geltenden Niederlassungsfreiheit ihren Verwaltungssitz nach Deutschland verlegen und müssten deswegen im Inland mit ihrem Status als ausländische Gesellschaft anerkannt werden.

Der BGH hat es abgelehnt, die sog. «Gründungstheorie» zugunsten der Klägerin anzuwenden. Er hat vielmehr im Anschluss an seine bisherige Rechtsprechung die Klägerin als schweizerische Aktiengesellschaft wegen des – unterstellten – Verwaltungssitzes in Deutschland als aufgelöst angesehen, sie aber als eine in Deutschland klagebefugte Personengesellschaft behandelt. Er hat es abgelehnt, die Schweiz – wie das Oberlandesgericht Hamm in der Vorinstanz – wegen deren dem Recht der EU weit-

gehend angeglichenen Rechts in Bezug auf die Niederlassungsfreiheit wie einen EU-Staat zu behandeln; dass die Schweiz als einziger Mitgliedstaat der EFTA das Abkommen über den EWR nicht unterzeichnet habe, aus der sich die Niederlassungsfreiheit auch für die Unterzeichnerstaaten der EFTA ergebe, müsse respektiert werden und dürfe nicht durch eine auf allgemeine Erwägungen gestützte Anwendung dieser Regeln unterlaufen werden.

#### 5. Fazit

Der Forderung, die für Gesellschaften aus Staaten ausserhalb der EU und des EWR geltende «Sitztheorie» grundsätzlich zu verwerfen und alle ausländischen Gesellschaften mit Verwaltungssitz in Deutschland in ihrer jeweiligen Rechtsform anzuerkennen, hat der BGH also nicht entsprochen. Er hat es ausdrücklich abgelehnt, insoweit dem Gesetzgeber vorzugreifen, der zwar einen Referentenentwurf zum internationalen Privatrecht der Gesellschaften vorgelegt hat, mit dem die «Sitztheorie» abgeschafft werden soll, gegen den sich aber beträchtlicher politischer Widerstand gebildet hat, so dass die Verwirklichung des Vorhabens offen ist. Literaturstimmen<sup>12</sup> haben bereits nach der «Wiederauferstehung der Sitztheorie» gefragt, aber ihrer Hoffnung Ausdruck gegeben, das deutsche Recht solle sich dem Wettbewerb der Rechtsordnungen stellen, anstatt im Verhältnis zu Drittstaaten auf der Sitztheorie zu beharren.

*Hinweis der Redaktion: Eine aktuelle Zusammenfassung zu diesem Thema findet sich bei Kindler, Ende der Diskussion über die so genannte Wegzugsfreiheit, NZG 2009, 130 ff.*

<sup>9</sup> Weiterhin für die Sitztheorie bspw. BayObLG, DB 2003, 819; *Kegel/Schurig*, IPR, § 17 II 1, S. 572; *Palandt/Heldrich*, Anh. zu Art. 12 EGBGB, Rn. 9.

<sup>10</sup> BGH-Urteile vom 27.10.2008, II ZR 158/06, Vorinstanz OLG Hamm vom 26.5.2006, 30 U 166/05 und LG Essen vom 6.10.2005, 16 O 221/04 sowie II ZR 290/07, Vorinstanz OLG Hamm vom 12.9.2007, 30 U 43/07, LG Essen vom 5.12.2006, 8 O 87/06.

<sup>11</sup> Insofern unterscheidet sich die Fallkonstellation etwas von der liechtensteinischen Thematik, da die ausländische Gesellschaft ihren Verwaltungssitz im Inland hatte.

<sup>12</sup> *Hellgart/Illmer*, Wiederauferstehung der Sitztheorie?, NZG 2009, 94 ff.

# Extensive Anwendung des Vertrauensgrundsatzes in Rechtshilfeverfahren

Dr. Helmut Schwärzler, Rechtsanwalt, Schwärzler Rechtsanwälte, Schaan

## 1. Vorbemerkung

Liechtenstein sieht sich seit nunmehr weit über zehn Jahren ständig zunehmender Kritik wegen der Zusammenarbeit mit ausländischen Behörden konfrontiert. Nicht allein die Zusammenarbeit im Bereich fiskalischer Angelegenheiten, sondern auch die Behandlung von internationalen Rechtshilfeersuchen im Rahmen der Strafrechtspflege durch liechtensteinische Behörden wird international seit jeher als verzögernd und nicht den internationalen Standards entsprechend dargestellt. Diese Sichtweise entspricht jedoch in keiner Weise den Tatsachen. Die liechtensteinischen Gerichte haben sich in den letzten Jahren im Bereich der Rechtshilfe in Strafsachen im Vergleich zu anderen europäischen Staaten als äusserst kooperativ erwiesen und aufgrund einer Vielzahl von Rechtshilfeersuchen ausländischer Untersuchungsbehörden in Liechtenstein Unterlagen beschlagnahmt und mutmasslich deliktische Vermögenswerte gesperrt.

Die innerstaatliche Grundlage für die Bearbeitung der Rechtshilfeersuchen ausländischer Untersuchungsbehörden und Gewährung der Rechtshilfe, das Rechtshilfegesetz vom 15. 9. 2000,<sup>1</sup> wurde in den letzten Jahren mehrfach den aktuellen Entwicklungen angepasst. Zuletzt wurde das Rechtshilfegesetz mit LGBl. 2009 Nr. 36 revidiert.

Nachfolgend soll anhand von Beispielen aus der Praxis aber auch im Rahmen von grundlegenden Überlegungen zur internationalen Rechtshilfe in Strafsachen aufgezeigt werden, dass aufgrund des in Rechtshilfeverfahren anzuwendenden Vertrauensgrundsatzes, Verfahrens- und Rechtsschutzprinzipien insbesondere die Grundrechte der betroffenen juristischen und natürlichen Personen über mehrere Jahre hinweg verletzt werden können.

## 2. Vermögensrechtliche Anordnungen

Aufgrund seiner Ausrichtung als internationaler Finanzplatz ist Liechtenstein regelmässig Adressat ausländischer Rechtshilfeersuchen in Strafsachen. Die vom Fürstlichen Landgericht zu be-

handelnden Ersuchen münden bei deren Stattgebung meist in einer Beschlagnahmung von Unterlagen liechtensteinischer Gesellschaften und der Sperre von in Liechtenstein vorhandenen Vermögenswerten natürlicher und juristischer Personen. Die Sperre der Vermögenswerte wird dabei in den überwiegenden Fällen auf die gesetzlich für eine erstmalige Sperre vorgesehene Höchstdauer von zwei Jahren festgelegt. Gesetzliche Grundlage für diese Sperre bietet § 97a StPO.

Hat eine Sperre der Vermögenswerte bereits zwei Jahre gedauert, so darf eine weitere Verlängerung der Sperre gemäss § 97a Abs. 4 StPO nur mit Zustimmung des Fürstlichen Obergerichts erfolgen. Auch diese Verlängerung ist zu befristen, wobei meist eine Verlängerung um ein weiteres Jahr erfolgt. Sehr oft kommt es in der Folge zu einer mehrmaligen Verlängerung der Vermögenssperren, wodurch die Rechte der wirtschaftlich berechtigten Personen aufgrund dieser Sperren in erheblicher Weise eingeschränkt werden. So dauern in der Praxis Sperren von Vermögenswerten sechs oder gar zehn Jahre, ohne dass über deren recht- bzw. unrechtmässige Herkunft entschieden wird.

## 3. Höchstgrenze für zulässige Dauer

Eine Höchstgrenze für die zulässige Dauer von Vermögenssperren in einem Inlands- oder Rechtshilfeverfahren ist aufgrund der vorliegenden Rechtsprechung des Fürstlichen Obersten Gerichtshofes nicht klar ableitbar. Der Fürstliche Oberste Gerichtshof hat beispielsweise in seinem Beschluss vom 3. 6. 2004 in einem inländischen Untersuchungsverfahren ausgesprochen, dass auch bei Bestehen eines gravierenden Verdachts einer strafbaren Handlung eine Sperre von Vermögenswerten liechtensteinischer natürlicher oder juristischer Personen über einen Zeitraum von neunzehn Jahren ohne Abschluss der Strafuntersuchungen den Grundsätzen des fair trial und der Verhältnismässigkeit widerspricht.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Gesetz vom 15.9.2000 über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen (Rechtshilfegesetz, RHG), LGBl. 2000, 215.

<sup>2</sup> OGH in LES 2005, 432.

Weiters hat der Fürstliche Oberste Gerichtshof in seinem Beschluss vom 4. 5. 2006 in einem Rechtshilfeverfahren ausgesprochen, dass eine Verlängerung der Kontensperren über zehn Jahre selbst bei einem gewissen Verdacht, dass die Vermögenswerte aus einer Straftat stammen könnten, nicht mehr vertretbar sei und den Prinzipien des fair trial und des Art. 6 EMRK widerspreche.<sup>3</sup>

Eine klare Höchstgrenze lässt sich jedoch auch aufgrund dieser Entscheidungen nicht erkennen. So hat der Fürstliche Oberste Gerichtshof in seinem Beschluss vom 3. 4. 2004 auch ausgesprochen, dass es dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit widerspreche, Vermögenswerte inländischer natürlicher und juristischer Personen mehr als fünf Jahre zu sperren, ohne dass das gerichtliche Strafverfahren in die eine oder andere Richtung abgeschlossen wird.<sup>4</sup> Weiters hat der Fürstliche Oberste Gerichtshof mit seinem Beschluss vom 3. 3. 2005 ausgesprochen, dass eine Verlängerung der Sperre von Vermögenswerten über sechs Jahre hinaus den Rechtsschutzgarantien der Landesverfassung und der EMRK widerspricht.<sup>5</sup>

Eine weitere Grenze setzt der Fürstliche Oberste Gerichtshof bei ca. drei Jahren an. Eine Sperre von Vermögenswerten über diesen Zeitraum hinaus kann nicht gerechtfertigt werden, wenn sich der Anfangsverdacht nicht erhärtet hat, keine zielführenden Untersuchungshandlungen gesetzt werden, keine weiteren Beweisergebnisse oder keine Anklageschrift vorliegen. Dies sei insbesondere der Fall, wenn die ersuchenden Behörden keine weiteren Verdachtsmomente darlegen können.<sup>6</sup> Werden jedoch zielführende Untersuchungshandlungen gesetzt, liegen Untersuchungsergebnisse vor, welche den anfänglichen Tatverdacht erhärten oder liegen besonders berücksichtigungswürdige Umstände vor, so sei eine Verlängerung der Vermögenssperre auch über einen Zeitraum von drei Jahren gerechtfertigt.<sup>7</sup> Was jedoch unter «*zielführenden Untersuchungshandlungen*» zu verstehen ist, welche «*weiteren Beweisergebnisse*» ausreichend sind um eine weitere Sperre der Vermögenswerte zu rechtfertigen und wann ein Tatverdacht erhärtet ist, lässt der Fürstliche Oberste Gerichtshof offen.

#### 4. Verdacht als Voraussetzung für die Gewährung von Rechtshilfe

Zur notwendigen Darlegung eines Anfangsverdacht sind aufgrund Art. 56 RHG verschiedene Voraussetzungen eines Rechtshilfeersuchens zu erfüllen. Eine dieser Voraussetzungen ist, dass dem Rechtshilfeersuchen der Sachverhalt und die rechtliche Beurteilung der dem Ersuchen zugrunde liegenden straf-

baren Handlung entnommen werden kann. Die vollständige Darlegung der strafbaren Handlung und deren rechtliche Würdigung durch die um Rechtshilfe ersuchende Behörde, ist in den meisten Fällen bei der Stellung eines Rechtshilfeersuchens eine schwer zu erfüllende Anforderung, da sich die Ermittlungen im ersuchenden Staat zu einem potentiell relevanten Sachverhalt oft erst im Anfangsstadium befinden und die Informationen, um deren Übermittlung beim ersuchten Staat angefragt wird, benötigt werden um den mutmasslich strafrechtlich relevanten Sachverhalt im Ausland zu vervollständigen.

Die Darstellung des im ersuchenden Staat unter Ermittlung stehenden Sachverhaltes ist jedoch von Bedeutung, da nach dem Rechtshilfegesetz nur dann Rechtshilfe gewährt wird, wenn beiderseitige Strafbarkeit der Tat wegen der im Ausland ermittelt wird, gegeben ist.<sup>8</sup> Insofern ist es unabdingbar, dass Rechtshilfeersuchen inhaltlich dem Formerfordernis des Art. 56 RGH in der Weise entsprechen, dass das ersuchte Gericht auch erkennen kann, welcher Sachverhalt untersucht wird und ob dieser Sachverhalt auch nach liechtensteinischem Recht strafbar ist.<sup>9</sup>

#### 5. Völkerrechtlicher Vertrauensgrundsatz

Da insbesondere am Anfang eines jeden Ermittlungsverfahrens der Kenntnisstand der um Rechtshilfe ersuchenden Behörde gering ist, hat der Staatsgerichtshof des Fürstentums Liechtenstein die Anforderungen an den für ein Rechtshilfeersuchen erforderlichen Sachverhalt in einschränkender Weise interpretiert. Dies erfolgte durch Anwendung des völkerrechtlich verankerten Vertrauensgrundsatzes. Der völkerrechtliche Vertrauensgrundsatz<sup>10</sup> besagt unter anderem, dass sich

<sup>3</sup> OGH in LES 2007, 250.

<sup>4</sup> OGH in LES 2005, 199.

<sup>5</sup> OGH in LES 2007, 169.

<sup>6</sup> OGH in LES 2008, 46.

<sup>7</sup> OGH in LES 2007, 462; LES 2007, 193; LES 2006, 368.

<sup>8</sup> Gemäss Art 51 Abs. 1 Z. 1 RHG ist die Rechtshilfe nicht zulässig, wenn die dem Ersuchen zugrunde liegende Handlung in Liechtenstein nicht mit gerichtlicher Strafe bedroht ist.

<sup>9</sup> Bei der Beurteilung der beiderseitigen Strafbarkeit ist jedoch nicht die Bezeichnung des Delikts durch die um Rechtshilfe ersuchende Behörde massgeblich, sondern der geschilderte Sachverhalt muss auch in Liechtenstein strafbar sein, sei dies auch unter einem anderen gesetzlich normierten Tatbestand; siehe StGH 2002/17; OGH in LES 2007, 235.

<sup>10</sup> Vgl. hierzu insbesondere StGH vom 17. 7. 2002, StGH 2000/28, LES 2003, 243 und StGH 2002/17.



- das Rechtshilfegericht nach dem Vertrauensprinzip auf die Richtigkeit der Sachverhaltsdarstellung im Rechtshilfeersuchen verlassen kann,
- das Rechtshilfegericht daher kein förmliches Beweisverfahren mit Beweiswürdigung durchzuführen hat und
- an die Detailliertheit und Lückenlosigkeit der Sachverhaltsdarstellung durch die ersuchende Behörde keine hohen Anforderungen zu stellen sind.

Nach Ansicht des Staatsgerichtshofs in StGH 2000/28 ist für den Vertrauensgrundsatz, also die Vermutung der Richtigkeit der Angaben in einem Rechtshilfeersuchen, lediglich ein Rechtsmissbrauchvorbehalt zu machen. Parate Beweismittel zur Widerlegung einer Sachverhaltsdarstellung in einem Rechtshilfeersuchen sind von dem um Rechtshilfe ersuchten Gericht demnach dann zu berücksichtigen, wenn sich das Rechtshilfeersuchen im Lichte dieser Beweise geradezu als missbräuchlich erweist, oder die Nichtberücksichtigung der paraten Beweismittel aus anderen Gründen stossend wäre. Im Übrigen ist nach Auffassung des Staatsgerichtshofes am Vertrauensgrundsatz festzuhalten und eine Annahme des Verstosses gegen diesen Grundsatz sei nicht leichthin zu vermuten.

Auch die Anforderungen an Detailliertheit und Lückenlosigkeit des in einem Rechtshilfeersuchen dargestellten Sachverhalts sind nach Ansicht des Staatsgerichtshofes gering zu halten, da das Rechtshilfeersuchen ja gerade dazu dienen soll, Sachverhaltslücken zu schliessen und die entsprechenden Beweise zu beschaffen um im ersuchenden Staat die Voraussetzungen für die Durchführung eines Strafverfahrens zu schaffen. Es sei nicht Aufgabe der ersuchenden Behörde praktisch den Schuldnachweis zu erbringen.<sup>11</sup>

Dieser Rechtsprechung ist grundsätzlich zuzustimmen, dient doch, wie es der Staatsgerichtshof ausführt, ein Rechtshilfeersuchen gerade der Schliessung noch bestehender Sachverhaltslücken im ersuchenden Staat und der Beschaffung von entsprechendem Beweismaterial, um im ersuchenden Staat erst die Voraussetzungen zur Durchführung eines Strafprozesses zu schaffen.

## 6. Tendenzen in der Rechtsprechung

In den letzten Jahren lässt sich in der erst- und zweitgerichtlichen Rechtsprechung jedoch folgende Tendenz erkennen: Sind erstmals die ohnehin nicht allzu hohen Voraussetzungen für die Gewährung von Rechtshilfe erfüllt und in Liechtenstein vorhandene Vermögenswerte gesperrt oder Unterlagen beschlag-

nahmt, erfolgt regelmässig quasi in einem Automatismus eine weitere Verlängerung der Anordnungen unter Zustimmung des Fürstlichen Obergerichts. Dies auch ohne dass die Ermittlungen im ersuchenden Staat in irgendeiner Weise vorangekommen sind und sich der anfängliche Verdacht erhärtet hat. Die Praxis zeigt, dass ausländische Staaten nach erfolgreicher Sperrung potentiell inkriminierter Vermögenswerte und dem Erhalt allenfalls beschlagnahmter Unterlagen aufgrund der Anwendung des völkerrechtlichen Vertrauensgrundsatzes die Angelegenheit als erledigt betrachten und es der Liechtensteinischen Staatsanwaltschaft und den Rechtshilferichtern überlassen, für eine weitere Sperrung der Vermögenswerte besorgt zu sein. Dies ist jedoch nach Ansicht des Fürstlichen Obersten Gerichtshofes nicht die Aufgabe der liechtensteinischen Gerichte.

So führt der OGH in einer aktuellen Entscheidung betreffend eines nach Aufhebung von Kontosperrungen im Inlandsverfahren bereits zum zweiten Mal gestellten italienischen Rechtshilfeersuchens klar und deutlich aus wie folgt:<sup>12</sup>

«Ist das Liechtensteinische Rechtshilfegericht auf Grund eines mangelhaften ausländischen Rechtshilfeersuchens tatsächlich auf seine Kenntnisse auf Grund früherer Rechtshilfeersuchen und Sachverhalte angewiesen und hat auf diese zurückzugreifen? Sicher nicht.

Die ersuchende ausländische Behörde hat in ihrem Rechtshilfeersuchen den formellen Erfordernissen Rechnung zu tragen und klar und deutlich inhaltlich zum Ausdruck zu bringen, was sie möchte. (...) Dazu kommt, dass sämtliche bekannten im Fürstentum Liechtenstein befindlichen Vermögenswerte im Zusammenhang mit der «X-Affäre»<sup>13</sup> seit Anfang 2004 gesperrt sind bzw. waren. (...) Der Fürstliche Oberste Gerichtshof hat bereits im Inlandsverfahren zum Ausdruck gebracht, dass dies in Anbetracht der obzitierten Rechtsprechung des Fürstlichen Obersten Gerichtshofes, den Grundsätzen der Europäischen Menschenrechtskonvention und eines fair trial nicht mehr möglich ist, zumal die um Rechtshilfe ersuchende italienische Behörde in keiner Weise eine Erhärtung des Tatverdachts weder in diesem noch im Inlandsverfahren behaupten, geschweige denn bescheinigen konnte. Der Oberste Gerichtshof stimmt daher aus diesen Erwägungen einer weiteren Sperrung nicht zu.»

Die genannte Entscheidung ist eine von vielen, die in dem genannten Verfahren aber auch in anderen Verfahren mangels

<sup>11</sup> Siehe StGH 2000/18; StGH 2000/28; StGH 2002/17; StGH 2003/11.

<sup>12</sup> Entscheidung OGH vom 3. 7. 2008 zu 13 RS 2008.35.

<sup>13</sup> Name geändert.

Kooperation und Fortschritt bei den Ermittlungen oder mangels Interesse der um Rechtshilfe ersuchenden Behörden mit Aufhebung einer Kontosperrung endeten.

## 7. Fazit

Keineswegs soll es nach Ansicht des Autors zu einer Erschwerung der erfolgreichen Beantragung von Rechtshilfeersuchen kommen. Nach einer bereits zwei Jahre dauernden Sperre sollen jedoch durch eine verbesserte und deutliche Kommunikation zwischen Rechtshilfegerichten und ausländischen Behörden, die durch überlange Kontensperrungen begangenen Verletzungen verfassungsrechtlicher und durch die EMRK garantierten Rechte der betroffenen natürlichen und juristischen Personen auf das erforderliche Minimum reduziert werden. Anzumerken ist aus der Sicht des Verteidigers in diesem Zusammenhang selbstverständlich auch, dass Verzögerungen, welche durch die Ergreifung von Rechtsmitteln in Zusammenhang mit der Stattgebung des Rechtshilfeersuchens in Liechtenstein entstehen können, entsprechend zu berücksichtigen sind.

Wegen der mangelnden Kooperation der um Rechtshilfe ersuchenden Behörden fehlen den Rechtshilfegerichten oft die erforderlichen Grundlagen für eine der Judikatur des Fürstlichen Obersten Gerichtshofes und des Staatsgerichtshofes entsprechenden und somit grundrechtskonformen Verlängerung von Vermögenssperrungen. Aufgrund des ständig latent vorhandenen Vorwurfs der mangelnden Kooperationsbereitschaft der Liechtensteinischen Rechtshilfegerichte durch das Ausland, entscheiden die Erstgerichte nicht nur bei Zweifel über das Vorliegen der Voraussetzungen zur Verlängerung der Vermögenssperrung, sondern auch dann, wenn es an den Voraussetzungen offensichtlich mangelt, für eine Verlängerung einer bestehenden Vermögenssperrung. Oftmals nehmen die Rechtshilfegerichte hierbei leichtfertig auf den völkerrechtlichen Vertrauensgrundsatz Bezug um eine Verlängerung der Sperre zu rechtfertigen.

Diese vehement in die Grundrechte der Betroffenen eingreifenden Beschlüsse werden folgerichtig stetig und über lange Zeiträume hinweg bekämpft. Dies aufgrund eines Mangels an der durch die Judikatur vorgegebenen Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Verlängerung von Vermögenssperrungen. Damit einher gehen meist auch Verletzungen verfassungsrechtlicher und durch die EMRK garantierte Rechte.

Die Rechtshilfegerichte sollten bei der Gewährung der Rechtshilfe und der Entscheidung, ob eine Verlängerung überhaupt

gerechtfertigt ist, nicht als verlängerter Arm ausländischer Behörden agieren. Vielmehr sollten sie Vermögenssperrungen, welche aufgrund einer fehlender Erhärtung des anfänglichen Tatverdachts verfassungsrechtlich normierten Grundsätzen widersprechen, aufheben. Dies jedenfalls spätestens nach Ablauf einer erstmaligen Sperre unter dem Hinweis, dass weder durch die ersuchende ausländische Behörde noch durch die allenfalls auch involvierten inländischen Untersuchungsbehörden eine Erhärtung des Tatverdachts erkannt wurde.

Aufgrund der oben zitierten Rechtsprechung sollte nunmehr aber auch klargestellt sein, dass eine vermögensrechtliche Anordnung gem. § 97a StPO nicht verlängert werden kann, wenn ausländische Behörden, wie z.B. ein State Attorney der USA, buchstäblich am Tag vor der Aufhebung einer schon über drei Jahre dauernden Kontosperrung zum Erbringen des Nachweises eines erhärteten Tatverdachts mehrere tausend Seiten umfassende Akten, welche auf DVD gespeichert wurden, ohne weitere Erläuterungen an die liechtensteinischen Behörden übersenden. Es kann und darf nicht angehen, dass in der Folge die Beweiserbringung des Vorliegens einer Verdachtslage im Ausland den liechtensteinischen Behörden und Gerichten aufgebürdet wird. Dies umso mehr, wenn es ausländischen Untersuchungsbehörden nicht gelingt, binnen mehr als drei Jahren eine Erhärtung eines Tatverdachts nachzuweisen.

Als souveräner Staat sollten Liechtenstein und die Rechtshilfegerichte nicht aufgrund eines vom Ausland auferlegten politischen Drucks die im Inland geltenden durch die Verfassung und die EMRK garantierten Grundsätze vernachlässigen. Diesem Druck könnte allenfalls dadurch entgegnet werden, dass den um Rechtshilfe ersuchenden Behörden die Voraussetzungen für eine Verlängerung von Vermögenssperrungen frühzeitig bekanntgegeben werden und diesen gegenüber klargestellt wird, dass bei Fehlen der entsprechenden Voraussetzungen eine Aufhebung der Vermögenssperrungen nach Ablauf einer befristeten Sperre zu erfolgen hat.

Rechtsfortbildung durch oberstgerichtliche Rechtsprechung ist ein fundamentaler Teil jedes Rechtssystems. Nicht zuletzt ist diese als Orientierungshilfe für Untergerichte als notwendig zu berücksichtigende Vorgabe Garant für ein funktionierendes Rechtssystem. Sollten die um Rechtshilfe ersuchenden ausländischen Behörden trotz klarer Bekanntgabe der Konsequenzen ihres Untätigseins nicht in der Lage sein, dem Rechtshilfegericht die für eine Verlängerung erforderlichen Informationen zeitgerecht zu übermitteln, so wäre es wünschenswert, dass eine Aufhebung bestehender Sperrungen bereits durch das Rechtshilfegericht in erster Instanz erfolgen würde.

## veranstaltungen

# Hochschule Liechtenstein «Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht im beruflichen Alltag»

*Das Institut für Finanzdienstleistungen der Hochschule Liechtenstein hat unter der Leitung von Mag. jur. Martina Herberstein eine siebenteilige Veranstaltungsreihe angeboten, die das liechtensteinische Stiftungsrecht, das am 1. April 2009 in Kraft tritt, in seiner Bedeutung den Praktikern näherbringen und Details erläutern soll. Anknüpfend an die Veranstaltung zum neuen Stiftungsrecht im August 2008, an dem ca. 300 Interessierte teilnahmen, wurden in insgesamt sieben jeweils vierstündige Veranstaltungen zahlreiche Aspekte beleuchtet, die für die künftige Arbeit von Bedeutung sind. Wir berichten in diesem Heft von den ersten drei Veranstaltungen.*

### «Die Auswirkungen der Übergangsbestimmungen», 9. Dezember 2008

*Prof. Dr. Martin Schauer, einer der Väter des neuen Stiftungsrechts und Dr. Bernd Hammermann, der Leiter des Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramts als Leiter der künftigen Stiftungsaufsicht referierten zu den Übergangsbestimmungen. Was bedeutet also der Grundsatz «Altes Recht für alte Stiftungen, neues Recht für neue Stiftungen»? Welche Ausnahmen werden hiervon gemacht? Wie weit gehen diese? Kann man noch vom gen. Grundsatz sprechen oder überdeckt das neue Recht auch bestehende Stiftungen?*

Grundsätzlich sind beim Thema der Übergangsbestimmungen zwei wesentliche Bereiche zu unterscheiden. Zunächst ist zu regeln, in welchem Umfang das neue Stiftungsrecht auf bereits bestehende Stiftungen anzuwenden ist. Ausserdem muss für bestehende Stiftungen, die also die Anforderungen an die Beschreibung des Stiftungszwecks, wie sie die Urteile des OGH vom 17.7.2003 und des STGH vom 18.11.2003 vorgaben, Gelegenheit zur Sanierung geben werden.

Das Problem ist schnell eingegrenzt: Eine wesentliche Fragestellung bei jeder Rechtsänderung ist der zeitliche Geltungsbereich der neuen Normen. Ausgehend von § 5 ABGB ist grundsätzlich festzuhalten, dass das Rückwirkungsverbot dem

Vertrauensschutz und der Rechtssicherheit dient. Wer zu einem bestimmten Zeitpunkt eine Rechtshandlung vorgenommen hat oder ein Rechtsverhältnis eingegangen ist, sollte sich in der Regel auf die Stabilität der rechtlichen Rahmenbedingungen verlassen können. Dass allerdings eine Rechtsprechungsänderung wie ein rückwirkendes Gesetz wirkt, ist ebenfalls klar. So kann beispielsweise Vertrauen der Normadressaten in die Stabilität der Rechtslage erschüttert werden.

Die Lösung der Stiftungsrechtsreform findet sich in Art. 1 ff. der Übergangsbestimmungen: Der Gesetzgeber entschied sich für ein gemischtes Modell, das bereits im Vernehmlassungsbericht enthalten war und im BuA verfeinert und weiterentwickelt wurde. Art. 1 der Übergangsbestimmungen beinhaltet nun eine ausführliche Regelung; flankiert wird die Übergangsbestimmung durch Art. 2, der bei der Sanierung unwirksamer Altstiftungen zur Anwendung kommt. Ergänzt werden die Regelungen durch Art. 3 (Strafbestimmungen) und Art. 4 (partielle Anwendung des neuen Stiftungsrechts auf stiftungsartig organisierte Anstalten).

Für Altstiftungen besteht nun also im Ergebnis ein gemischtes Modell. Insbesondere das neue Recht der Aufsicht und Kontrolle (Informationsrechte der Begünstigten, Aufsicht durch Stiftungsaufsichtsbehörde etc.) gelten auch für bestehende Stiftungen. Dasselbe gilt für die Regeln über die Eintragungspflicht. Zu diesem Zweck muss sich jede Stiftung deklarieren, wenn sie der Aufsicht durch die Stiftungsaufsichtsbehörde unterliegt.

### Die Rechte der Begünstigten, 12. Januar 2009

*Dr. Bernhard Lorenz, LL.M.*

*Informations- und Auskunftsrechte, Begünstigtenklassen, Massnahmen, Umgang in der Praxis*

Der Referent befasste sich vor allem mit den § 5 ff., also den neu definierten Arten der Begünstigung und ihrer Rechte. Neben den Informations-, Einsichts- und Auskunftsrechten umfasst dies auch die beteiligten Rechte. Einem ausführlichen Überblick

folgte anhand von Beispielsfällen eine rege Diskussion, bei der sowohl Standard- als auch Grenzfälle im Spannungsfeld zwischen den Interessen der Stiftung und den Interessen der Begünstigten, teilweise auch kontrovers diskutiert wurden. Es lag in der Natur der Sache, dass auch bei dieser Thematik die noch nicht geklärten Rechtsfragen wieder diskutiert wurden, etwa Fragen rund um die Ermessensstiftung, die Frage des Rechts der Einsicht in den Letter of wishes sowie die Informationsrechte der Begünstigten, wenn diese zu steuerlichen Zecken benötigt werden.

### «Die Aufgaben der Stiftungsaufsicht», 22. Januar 2009

Dr. Bernd Hammermann

*Aufgaben und Kontrollbefugnisse, Aufsichtsmittel, Gründungs- und Änderungsanzeigen, Umgang und Ansprechpartner*

Der Referent ergänzte das Spektrum der verschiedenen mit dem Stiftungsrecht befassten Referenten dergestalt, dass er in seiner zukünftigen Funktion als Leiter der Stiftungsaufsicht im Rahmen der Leitung des Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramtes sich quasi an die Materie herantastet. Mit der künftigen zwingenden Stiftungsaufsicht über gemeinnützige Stiftungen muss zunächst die aufsichtspflichtige gemeinnützige Stiftung von der nicht betroffenen privatnützigen oder Familienstiftung abgegrenzt werden. Bereits die Frage, ob eine Stiftung «überwiegend» gemeinnützig ist oder nicht, bot regen Diskussionsstoff. Auch der Umfang der künftigen Stiftungsaufsicht ist ein wesentliches Kriterium für die Ausgestaltung der Aufsicht in der Praxis. Der Gesetzgeber hat sich im Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung darauf festgelegt, angezeigte Unregelmässigkeiten und Fehler der Stiftungsverwaltung aufzugreifen und die zu ihrer Behebung erforderlichen punktuellen Massnahmen im Sinne einer Missstandsaufsicht anzuordnen. Alle weiteren Punkte müssen dann gerichtlich geklärt werden. Die Stiftungsaufsicht ist also – von ihrem Konzept her – weit davon entfernt, das für sie geltende Recht selbst zu interpretieren, selbst festzulegen und möglicherweise auch selbst zu vollstrecken.

Hervorzuheben ist, dass alle Referenten der ersten Seminare auch Co-Autoren des neuen Stiftungsrechtskommentars sind und den interessierten Teilnehmern die Entwürfe ihrer jeweiligen Beiträge zur Kommentierung des neuen Gesetzes zur Verfügung stellen konnten.

### Besteuerung der liechtensteinischen Stiftung, 3. Februar 2009

Prof. Dr. Martin Wenz, Hochschule Liechtenstein musste dieses umfangreiche Thema wesentlich kürzen, sonst hätte es nicht knapp vier Stunden, sondern knapp vier Tage gedauert. So wurde die liechtensteinische Besteuerung weitgehend ausgeblendet, hinsichtlich der schweizerischen Verhältnisse geben die ausgeteilten Unterlagen Auskunft. Zusätzlich umfassten die Erläuterungen die Vorstellung von Auszügen aus dem neuen Steuerrecht, das nun in die Vernehmlassung ging. Insbesondere die Art. 64 ff. der Entwurfsfassung, die sich mit sog. Privatvermögensgesellschaften befassen, waren von besonderem Interesse.

Die steuerliche Behandlung der liechtensteinischen Stiftung und des Stifters sowie der Begünstigten mag also in Liechtenstein noch einfach sein, was die Handhabung unter dem alten, aber auch dem geplanten neuen Steuerrecht angeht. In Österreich ist dies schon wesentlich komplizierter, was dem Co-Vortrag von MMag. Dr. Patrick Knörzer zu entnehmen war. Die Verhältnisse in Deutschland sind, wie bekannt ist, wesentlich komplexer. Dennoch brachte Prof. Wenz das kleine Kunststück fertig, den Zuhörern die Prüfungsreihenfolge der steuerrechtlichen Beurteilung in Deutschland näherzubringen. Ausgehend vom Begriffspaar der transparenten oder intransparenten Stiftung sind bei Errichtung und Beendigung steuerliche Folgen zu beachten, allerdings auch bei der laufenden Besteuerung und bei der Besteuerung von Ausschüttungen. Die Besonderheiten des § 15 Aussensteuergesetz wurden im Detail und seinen Konsequenzen geschildert, was wohl einige Zuhörer verblüffte, da es dabei zu einer Besteuerung kommen kann, ohne dass dem Steuerpflichtigen vorher etwas zugeflossen ist.

#### Im nächsten Heft Veranstaltungsberichte zu den Seminaren

- **«Die Pflichten und Aufgaben des Stiftungsrates»**  
(19. Februar 2009), Dr. Johannes Gasser, LL.M.
- **«Die Kontroll- und Überwachungsorgane»**  
(12. März 2009), Dipl. Wirtschaftsprüfer Heinz Vogt
- **«Der Stifter und seine neuen Verantwortlichkeiten»**  
(27. März 2009) Prof. Dr. Martin Schauer, Wien

Redaktion

## Hochschule Liechtenstein «Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht, Vaduz, 28. August 2008»

Das Institut für Finanzdienstleistungen der Hochschule Liechtenstein hat unter der Leitung von Mag. jur. Martina Herberstein eine am 28. August 2008 eine Auftaktveranstaltung angeboten, die das liechtensteinische Stiftungsrecht, das am 1. April 2009 in Kraft tritt, in seiner Bedeutung den Praktikern näherbringen sollte. Etwa dreihundert Interessierte aus Liechtenstein, der Schweiz, Österreich und aus Deutschland nahmen daran teil. Die Redaktion gibt natürlich ihre subjektive Meinung zu dieser «vertiefenden Einführung» und in das neue Stiftungsrecht wieder, wenn dieses schon als «grosser Wurf» bezeichnet wird.

**Klaus Tschüscher, Regierungschef-Stellvertreter** hob die politische Seite hervor. Man habe trotz dem grossen Diskussionsbedarf nach der ersten Vernehmlassung «mit bestem Wissen versucht, die Fragestellungen mit derselben Denkweise zu lösen, durch die sie entstanden sind.» Mit der politischen Entscheidung, langfristig zu denken, sei eine Gesamtreform zustande gekommen, die mehr bringe als nur die Bekämpfung von Missbräuchen.

**Prof. Dr. Martin Schauer** stellte die systematischen Zusammenhänge her und schilderte die rechtsvergleichende Perspektive. Insbesondere die Thematik des Zweckes der Stiftung und der Stellung der Stiftung als «hybride Rechtsform zwischen eigentümerlosem Zweckvermögen und Körperschaft» sowie die «Rolle der Foundation Governance» standen hier im Mittelpunkt.

**Dr. Bernd Hammermann** versuchte das Auditorium in die ersten Gedankengänge einer Aufsichtsbehörde einzustimmen. Die Stiftungsaufsichtsbehörde (STIFA) bekommt sicherlich ungewohnt weite Aufgaben, die aber im wesentlichen eine Missbrauchsaufsicht darstellen. Sie beschränkt sich auf Stiftungen, die nach neuem Recht als gemeinnützig zu gelten haben. Im Übrigen stellte er das künftige Kontrollsystem und die Übergangsbestimmungen dar.

**Dr. Alexander Lins** referierte über die Begünstigtenrechte, deren Ausgestaltung und die Auswirkungen auf die tägliche Praxis. Er stellte die Grundzüge und Abgrenzungen des nun «eigenen Destinatärsrechts» dar, das im Zusammenhang mit der Founda-

tion Governance steht. Informations- und Auskunftsrechte von Begünstigten werden durch die Einrichtung einer Kontrollstelle natürlich auf ihren «unentziehbaren Kern» reduziert.

**Dr. Peter Prast** konzentrierte sich auf die Gestaltungsrechte und Verantwortlichkeiten des Stifters. Dabei unterschied er zunächst die Gestaltungsrechte mit zwingenden und mit fakultativen Elementen. Besondere Aufmerksamkeit kam dem Widerrufs- und Änderungsrecht als Vollstreckungsgegenstand zu.

**Prinz Michael von und zu Liechtenstein** erläuterte die gemeinnützige Stiftung und ihre konkreten Einsatzmöglichkeiten. Neben den fachlichen Ausführungen wurde deutlich, dass es immer noch Familien gibt, die über den Tag hinaus in Dekaden, wenn nicht in Jahrhunderten denken, die also langfristige Zwecke zu verwirklichen suchen.

**Dr. iur. HSG Thomas Zwiefelhofer** referierte über die Kontroll- und Überwachungsorgane einer Stiftung samt ihrer Aufgaben. Dies meint nicht die Stiftungsaufsicht, sondern die Organe nach § 11 Stiftungsgesetz. Gerade aufgrund der eigentümerlosen «Konstruktion» der Stiftung ist ein fein austariertes System der internen Kontrolle wichtig, um sowohl die Begünstigten, den Stifter, aber auch die Stiftung zu schützen.

**Dr. Johannes Gasser, LL.M.** fasste die Fragen der (neuen) Pflichten und Gestaltungsmöglichkeiten des Stiftungsrates zusammen. Die nun in Art. 182 PGR normierte business judgement rule war einer der Kernpunkte seines Vortrags, ausserdem die Fragen der «neuen» Gestaltungsmöglichkeiten hinsichtlich der Anfechtbarkeit und der Pflichtteilsrechte.

**Prof. Dr. Dominique Jakob** befasste sich mit ausgewählten Elementen des neuen Stiftungsrechts aus internationaler Perspektive. Er gab damit noch einmal, ausgehend vom Stiftungsbegriff, einen Überblick über die foundation governance, den Vermögensschutz und die internationale «Anerkennung» der Stiftung.

*Redaktion*

## literaTour

*Die Rubrik «LiteraTour» greift willkürlich und subjektiv aus der Flut der vielleicht interessierenden Literatur, die sich mit liechtensteinischem Recht beschäftigt oder hierzu einen speziellen Bezug hat besonders lesenswerte oder wenigstens bemerkenswerte Beiträge heraus. Angesichts der Flut rechtlicher Literatur soll nicht der Eindruck erweckt werden, die Redaktion hätte die Vielfalt der Publikationen auch nur annähernd gesichtet. Erst recht ist damit keine Abwertung nicht erwähnter Autoren verbunden.*

Wir kennen das Thema: Zur Lösung juristischer Probleme gibt es das Gesetz, dessen Wortlaut uns manchmal unsicher zurückschlägt, das vielfach – wie es ja auch grundsätzlich meistens gewollt ist – nicht ganz klar und manchmal sogar missverständlich ist. Für Interpretationen stehen wenige Bücher, wenige Dissertationen und in der Regel keine Kommentierungen zur Verfügung. Ausser den Kommentierungen der rezipierten Rechtsordnungen steht kaum etwas Brauchbares zur Verfügung. Über das Wenige wollen wir allerdings berichten. Selbstverständlich kommt auch Literatur aus den benachbarten Ländern zum Zuge, soweit es rechtsvergleichende Ausführungen beinhaltet oder wenigstens Ausführungen mit beispielhaftem Charakter. Wir erlauben uns, einige Bücher oder Aufsätze der letzten Jahre mehr oder minder wahllos herauszugreifen und gewissermassen in Erinnerung zu rufen.

Ackerman Iwan

### **Familien- und Privatstiftungen in Liechtenstein und Österreich – Eine Würdigung deren Vor- und Nachteile**

Diplomarbeit St. Gallen, Schaan 1995.

Aigner Pia Maria

### **Der Schutz der Stiftung vor Einflussnahme Dritter**

Frankfurt 2000

Appel Alexander

### **Reform und Kodifikation des liechtensteinischen Internationalen Privatrechts**

in: RabelsZ 1997, 510 ff.

Batliner Andreas / Konrad Karlheinz

### **Amtliche Liquidation von Stiftungen**

Rechtaktuell, 2002, Ausg. 3

dies.

### **Fiduziarische Errichtung einer Stiftung – Stifterrechte als höchstpersönliche Rechte**

Rechtaktuell 2002, Ausg. 1

dies.

### **Stiftung mit Mandatsvertrag**

Rechtaktuell 2002, Ausg. 2

dies.

### **Stiftungserrichtung, Zweckbestimmung als essentialia negotii**

Rechtaktuell 2003, Ausg. 1

Batliner Heinz,

### **Bekanntnis zum Finanzstandort Liechtenstein**

in Gedenkschrift für Erich Seeger, Schaan 1993, S. 167 ff.

Baudenbacher C.

### **Der Finanzplatz Liechtenstein im EWR: Rechtliche und rechtspolitische Aspekte,**

LJZ 1992, 45 ff.

ders.

### **Bemerkungen zur Auslegung des EWR-Rechts durch den EFTA-Gerichtshof**

JUS&News 2005, 7 ff.

Baur Georges

### **Normenvielfalt bei der richterlichen Rechtsfindung im liechtensteinischen Privatrecht?**

LJZ 1998, 13 f.

ders.,

### **Beitritt des Fürstentums Liechtenstein zum Haager Trust-Übereinkommen**

JUS & News 2003, 263 ff.

Baur/Seeger,

### **Das Urheberrecht im Fürstentum Liechtenstein**

in Gedenkschrift für Erich Seeger, Schaan 1993, S. 104 ff.

Beck Robert G

**Die Untreue nach dem liechtensteinischen Strafrechtsgesetzbuch**

Diss. Zürich, in: Zürcher Studien zum Strafrecht Bd. 31, Zürich 1997.

Berger

**190 Jahre ABGB in Liechtenstein**

LJZ 2002, 27 ff.

Böckle Hermann

**Gründung, Verwaltung, Auflösung von Stiftungen und Abgrenzung zu anderen Verbandspersonen**

LJZ 2001, 63 ff.

Böckler / Burger / Goop,

**Gesellschaften und Steuern in Liechtenstein mit einer aktualisierten Darstellung wichtiger Bereiche liechtensteinischen Rechts**

Vaduz 2000

Böhler Elisabeth

**Unternehmensstiftung – Selbstzweckstiftung?**

GesRZ 1992, 187

Das war nur ein kleiner, gefilterter Ausschnitt aus der deutschsprachigen Literatur, die sich in den letzten gut 25 Jahren mit liechtensteinischen Rechtsthemen befasste. Und, wie man unschwer erkennen kann, ist die Liste unvollständig und umfasst lediglich einen Teil der Autoren, deren Nachname mit A oder B beginnt. In Heft 2 werden wir weiterhin über LI-Literatur berichten. Dann allerdings nicht mit unqualifizierten Listen, sondern in der Form von Rezensionen.

Seifart / von Campenhausen

**Stiftungsrechtshandbuch**

C.H. Beck Verlag, München, 3. Aufl., 2009, 1.189 Seiten

Jedenfalls in Deutschland gibt es ein Standardwerk zur Stiftung. Dies ist seit der 1. Auflage so. Dieses sehr umfangreiche Werk beinhaltet natürlich auch die Landesstiftungsgesetze, die hier alleine ca. 200 Seiten umfassen. Die eigentlichen Stiftungsregelungen umfassen im dt. BGB gerade einmal die §§ 80–89, sind also noch kürzer geraten als die entsprechenden Rege-

lungen der umliegenden deutschsprachigen Länder. Dennoch wird die hier vorliegende Kommentierung der Bedeutung der ca. 15'000 deutschen Stiftungen mehr als gerecht.

Hierfür sorgen nicht nur die Autoren, die alle Erscheinungsformen der Stiftung, bis hin zur unselbständigen Stiftung, detailliert und praxisnah beschreiben. Auch die Ausführungen zur Rechnungslegung und Publizität sowie das nicht gerade unkomplizierte Stiftungssteuerrecht gehören untrennbar dazu.

(JW)

Pues / Scheerbarth

**Gemeinnützige Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht,**

C.H. Beck Verlag, München, 3. Aufl., 2009, 295 Seiten

In Deutschland wird der Begriff der Gemeinnützigkeit seit jeher durch die steuerliche Bestimmung in § 52 der Abgabenordnung definiert. Der zivilrechtliche Begriff dürfte sich damit weitestgehend decken. Damit ist auch klar, dass es prinzipiell keine «Anerkennung» von Gesellschaften oder Stiftungen als gemeinnützige gibt. Die Finanzverwaltung prüft lediglich vorab die Absicht der Stiftung, gemeinnützig tätig werden zu wollen. Nach Ablauf einer gewissen Frist wird dies dann tatsächlich überprüft. Die dann festgestellte Gemeinnützigkeit bedeutet die Befreiung von gewissen Steuern, das gegenteilige Ergebnis bedeutet, dass Steuern bezahlt werden müssen. Was freilich nicht drin steht: Die gemeinnützige liechtensteinische Stiftung, tätig als vollständig transparente Stiftung in Deutschland. Dazu an anderer Stelle ein anderes Mal mehr. Diese und ähnliche Erkenntnisse stellen die Autoren aktuell, verständlich, kurz und prägnant dar.

(JW)

**In der nächsten Ausgabe u.a.:**

- Hochschule Liechtenstein  
Institut für Finanzdienstleistungen (Hrsg.)  
**Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht**
- **Der neue Stiftungsrechtskommentar**

Redaktion

## rückspiegel

Wer in einen Spiegel schaut, kann sich von vorne sehen und kann über die Schulter zurückblicken. Dies soll in dieser Rubrik geschehen und soll mit einer Frage beginnen. Ohne weitere Aufregung, aber konzentriert.

### Wie sehen eigentlich die Nachbarn das Fürstentum Liechtenstein?

«Das Bild Liechtensteins im Ausland», eine Studie des renommierten Instituts für Demoskopie in Allensbach am Bodensee, veröffentlicht in Liechtenstein Politische Schriften, Hrsg. Verlag der Liechtensteinischen Akademischen Gesellschaft, 1977 wurde durch eine ergänzende und erweiterte Studie im Jahr 1999 näher beleuchtet. Die Studie ist in Band 25 der Liechtenstein Politische Schriften im Jahr 1999 erschienen.

Beiden Studien war gemeinsam, dass man überprüfen konnte, inwieweit «Fremdbild und Eigenbild übereinstimmen», so das Vorwort. Während die erste Studie 1977 sieben Länder (Schweiz, Österreich, Italien, Deutschland (West), Frankreich, England, Niederlande) abdeckte, waren es in der zweiten Studie bereits 21 Länder. Neben europäischen Ländern (von Portugal bis Griechenland, von Italien bis Norwegen) wurde die Studie auch in USA und Japan durchgeführt.

Die Frage «Wenn Sie einmal an Liechtenstein denken, woran denken Sie vor allem, wenn Sie von Liechtenstein hören?» wurde von den Bürgern unterschiedlicher Länder sehr unterschiedlich beantwortet: Während bei «Faktor Steuerparadies: Steuerflucht» immerhin 42% der Deutschen die Begriffsassoziation mit «Liechtenstein» nachvollziehen, sind das immerhin

auch 41% der Schweden, aber nur 1% der Portugiesen. Auf die wenigsten Assoziationen bringen es die Japaner: Nur gerade einmal 18% verbinden Liechtenstein mit «Kleinstaat», woraufhin die Befragten dort auf die meisten anderen Begriffe hin passen müssen. Auf den Begriff «Briefkastenfirmen» reflektieren naturgemäss die Deutschen mit 33%, überflügelt von 34% der Schweiz, bei «Steuerflucht» wird Deutschland (42%) dicht gefolgt von Schweden (41%) und Dänemark mit 34%. Beim «Gut für seriöse Geldanlagen» halten sich die Schweizer mit 21% zurück, während die Deutschen in aller Offenheit mit 29% zustimmen. Bei «schönen Briefmarken» unterscheidet sich der Geschmack der Österreicher mit 17% der Nennungen erheblich von den Schweizern, von denen 37% die Assoziation mittragen.

Nun ist Demoskopie einerseits die Erhebung von Ergebnissen, die noch nichts mit deren Interpretation zu tun hat. Zwei aus dem Zusammenhang herausgerissenes Zitate aus der Studie können ebensowenig als Fazit herhalten:

«1977 war noch fast ein Fünftel der schweizerischen Anrainer davon überzeugt, dass Liechtenstein zur Schweiz gehöre. Diesen Irrtum haben inzwischen die meisten von ihnen bemerkt...».

«Die positiven Elemente überwiegen eindeutig, und sie stehen in einem interessanten, reizvollen Kontrast zu den etwas märchenhaften Vorstellungen, die mit dem Fürstentum verbunden werden.»

*Redaktion*



## gesetzesvorhaben

# Referentenentwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken und der Steuerhinterziehung<sup>1</sup>

Mitte Januar 2009 wurde die Antwort des deutschen Finanzministers auf die Auseinandersetzung zwischen Deutschland und Liechtenstein, die seit dem 14. Februar 2008 massiv geführt wurde, durch Veröffentlichung eines Referentenentwurfs bekannt. In diesem – im Branchenspott schon nach wenigen Stunden «Schädlingsbekämpfungsg» genannten – Gesetz werden wohlgerne die deutschen Steuerpflichtigen, die Kontakt zu Liechtenstein haben, als Adressat ausgemacht.

Zitate aus dem Referentenentwurf:

### «Gesetz zur Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken und der Steuerhinterziehung»

#### A. Problem und Ziel

Staaten und Gebiete, die nicht bereit sind, ausländischen Finanzbehörden entsprechend den von der Organisation für Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) entwickelten Standards auf Ersuchen die für ein Besteuerungsverfahren erforderlichen Auskünfte zu erteilen, erleichtern es Bürgern anderer Staaten, Steuern auf ihre Einkünfte zu hinterziehen. Daher sind Massnahmen zu ergreifen, die einerseits die entsprechenden Staaten und Gebiete veranlassen, die Standards der OECD zu akzeptieren und die andererseits die Möglichkeiten der Sachverhaltsaufklärung durch die Finanzbehörden verbessern.

#### B. Lösung

Die Bundesregierung wird ermächtigt, bestimmte steuerliche Regelungen ganz oder zum Teil nicht anzuwenden oder von der Erfüllung erhöhter Nachweispflichten abhängig zu machen, wenn Geschäftsbeziehungen zu Personen oder Personenvereinigungen in Staaten oder Gebieten bestehen, die die Standards der OECD zum Auskunftsaustausch in Steuersachen nicht akzeptieren. Darüber hinaus werden Mitwirkungs- und Aufbewahrungspflichten natürlicher Personen in Bezug auf Kapitalanlagen im Ausland erweitert sowie die Prüfungsrechte der Finanzbehörden ausgedehnt. Mit diesem Gesetzentwurf

entspricht die Bundesregierung auch der Aufforderung des Deutschen Bundestages vom 18. Dezember 2008, der Steuerhinterziehung durch Entwicklung von Abwehrmassnahmen gegen Staaten und Gebiete entgegenzutreten, die sich weigern, die Standards der OECD, insbesondere zum Zugang der Steuerbehörden zu Bankinformationen, anzuerkennen (BT-Drucks. 16/11389).

#### C. Alternativen

Keine.

#### D. Finanzielle Auswirkungen auf die öffentlichen Haushalte

##### 1. Haushaltsausgaben ohne Vollzugaufwand

Die vorgesehenen Massnahmen sind geeignet, Steuerminderungen – die durch legale und illegale Nutzung der Möglichkeiten von Steueroasen verursacht werden – einzuschränken. Betroffen ist ein erhebliches nicht genauer quantifizierbares Steuerausfallvolumen.

##### 2. Vollzugaufwand

Keiner.

«Bereits bisher ist die Zollverwaltung mit der Durchführung von Bargeldkontrollen beauftragt. Durch die Erweiterung der Befugnis, Bargeldkontrollen auch mit Blick auf das Vorliegen von Steuerhinterziehung, Steuerordnungswidrigkeiten oder Betrug zu Lasten von Sozialleistungsträgern durchzuführen, und die Weiterleitung ggf. gewonnener Erkenntnisse an die zuständigen Behörden entsteht kein zusätzlicher bzw. messbarer Vollzugaufwand.»

*Untere anderem sollen die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen verschärft werden.*

<sup>1</sup> Zu finden im Wortlaut unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de). Hierzu IStR-Länderbericht, Heft 3/2009.

## Referentenentwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken und der Steuerhinterziehung

### ■ Zu § 90 AO

#### 3. Nach § 90 Absatz 2 Satz 2 werden folgende Sätze eingefügt:

«Besteht auf Grund allgemeiner Erfahrungen oder konkreter Anhaltspunkte Anlass zur Vermutung, dass der Steuerpflichtige über Geschäftsbeziehungen zu Finanzinstituten in einem Staat oder Gebiet verfügt, mit dem kein Auskunftsaustausch entsprechend Artikel 26 des Musterabkommens der OECD zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung von 2005 durchgeführt werden kann, hat der Steuerpflichtige nach Aufforderung der Finanzbehörde auf einem amtlichen Vordruck Fragen über die Art und den Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen mit ausländischen Finanzinstituten zu beantworten und die im amtlichen Vordruck namentlich genannten Kreditinstitute von der Verschwiegenheitsverpflichtung gegenüber der Finanzbehörde zu entbinden; die Finanzbehörde kann vom Steuerpflichtigen die Versicherung an Eides Statt der von ihm im amtlichen Vordruck getätigten Angaben verlangen. Kommt ein Steuerpflichtiger seinen Mitwirkungspflichten nach Satz 3 nicht nach oder sind seine Angaben im Wesentlichen nicht verwertbar, so ist ein Ordnungsgeld bis zu 5000 Euro festzusetzen.»

In der **Begründung** heisst es hierzu:

#### ■ Zu Nummer 2 (§ 90 Absatz 2 Satz 3 und 4 – neu –)

Der neue Satz 3 sieht vor, dass der Steuerpflichtige zusätzliche Fragen auf einem amtlichen Vordruck beantworten muss, wenn die Finanzbehörde ihn dazu auffordert, weil Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass er über Geschäftsbeziehungen zu Finanzinstituten in Staaten oder Gebieten verfügt, die den deutschen Finanzbehörden keine Unterstützung nach den Standards der OECD leisten.

Bei der Annahme, ob steuerliche Unregelmässigkeiten vorliegen, die dazu führen, dass weitere Ermittlungsmassnahmen seitens der Finanzbehörde erforderlich sind, ist kein begründeter Verdacht erforderlich. Es genügt vielmehr, wenn auf Grund konkreter Anhaltspunkte oder auf Grund allgemeiner Erfahrungen eine weitere Aufklärung des steuerlichen Sachverhalts angezeigt ist.

Nach dem neuen Satz 3 kann die Finanzbehörde dem Steuerpflichtigen einen amtlichen Vordruck zusenden, den dieser innerhalb einer bestimmten Frist auszufüllen hat. Der amtliche

Vordruck enthält Fragen über die Art und den Inhalt der Geschäftsbeziehungen des Steuerpflichtigen zu ausländischen Finanzinstituten. Der Steuerpflichtige hat diesen amtlichen Vordruck wahrheitsgemäss auszufüllen und die im amtlichen Vordruck namentlich genannten Kreditinstitute von der Verschwiegenheitsverpflichtung gegenüber der Finanzbehörde zu entbinden. Die Finanzbehörde kann vom Steuerpflichtigen die Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung in Bezug auf seine getätigten Angaben verlangen. Wer vor einer zur Abnahme einer Versicherung an Eides Statt zuständigen Behörde eine solche Versicherung falsch abgibt oder unter Berufung auf eine solche Versicherung falsch aussagt, wird mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe bestraft (§ 156 des Strafgesetzbuches).

Die Steuerpflichtigen werden somit angehalten, wahrheitsgemässe Angaben zu machen, da sie mit der Möglichkeit rechnen müssen, dass die Finanzbehörde eine Versicherung an Eides Statt der Angaben verlangt und sie sich im Fall der eidesstattlichen Versicherung der falschen Angaben strafbar machen. Nach dem neuen Satz 4 kann die Finanzbehörde ein Ordnungsgeld bis zu 5000 Euro festsetzen, wenn ein Steuerpflichtiger seinen Mitwirkungspflichten nach § 90 Absatz 2 Satz 3 AO nicht nachkommt oder seine Angaben im Wesentlichen nicht verwertbar sind. Das Ordnungsgeld ist so zu bemessen, dass der mit ihm verfolgte Zweck erreicht werden kann. Dabei sind die persönlichen, wirtschaftlichen und finanziellen Verhältnisse sowie das bisherige Verhalten des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.

#### ■ Zu § 162 AO

«Dem § 162 Absatz 2 wird folgender Satz angefügt: Hat der Steuerpflichtige nach Aufforderung der Finanzbehörde die im amtlichen Vordruck nach § 90 Absatz 2 Satz 3 namentlich genannten Kreditinstitute nicht von der Verschwiegenheitsverpflichtung gegenüber der Finanzbehörde entbunden, so wird vermutet, dass steuerpflichtige Kapitaleinkünfte im Ausland, zu deren Ermittlung die Angaben im Sinne des § 90 Absatz 2 Satz 3 dienen, vorhanden oder höher als die erklärten Einkünfte sind.»

In der **Begründung** heisst es hierzu:

«Wird der Steuerpflichtige nach § 90 Absatz 2 AO durch die Finanzbehörde auf dem amtlichen Vordruck aufgefordert, die im amtlichen Vordruck namentlich genannten Kreditinstitute von der Verschwiegenheitsverpflichtung gegenüber der Finanzbehörde zu entbinden und kommt der Steuerpflichtige dieser Aufforderung nicht nach, so hat die Finanzbehörde eine Schätzung vorzunehmen, da vermutet wird, dass der Steuerpflichtige über Kapitaleinkünfte im Ausland verfügt. Hat in solchen Fällen die

Finanzbehörde eine Schätzung vorzunehmen und können diese Einkünfte nur innerhalb eines bestimmten Rahmens bestimmt werden, kann dieser Rahmen zu Lasten des Steuerpflichtigen ausgeschöpft werden.»

*Ausserdem kann durch eine Verordnung festgelegt werden, ob «und in welchem Umfang Aufwendungen im Sinne des § 4 Absatz 4 oder des § 9 den Gewinn oder den Überschuss der Einnahmen der die Werbungskosten nicht oder nur unter Erfüllung erhöhter Nachweispflichten hinsichtlich des Rechtsgrunds und der Angemessenheit mindern dürfen, wenn die zugrunde liegenden Zahlungen unmittelbar oder mittelbar zugunsten von Personen oder Personenvereinigungen mit Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung in einem Staat oder Gebiet, oder unter Nutzung von Bankkonten, die in einem Staat oder Gebiet geführt werden, geleistet werden, mit dem kein Auskunftsaustausch entsprechend Artikel 26 des Musterabkommens der OECD zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steu-*

*ern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung von 2005 durchgeführt werden kann; die Staaten oder Gebiete im Sinne des vorgenannten Satzes sind in der Rechtsverordnung zu benennen (...).»*

*Ob freilich dieses Gesetz überhaupt beschlossen wird, ist nach Ansicht von Experten durchaus fraglich. Einige CDU-Exponenten haben bereits Widerstand angekündigt. Fürst Hans-Adam II. «attackierte Steinbrück» so die Financial Times Deutschland am 16. Februar 2009: Deutsche Finanzminister bauten Mauern «um Steuerflüchtlingen die Flucht aus der deutschen Steuerwüste zu erschweren».*

*Redaktion*

<sup>2</sup> Hierzu auch NZZ vom 19. Januar 2009 («Skizze eines deutschen Gesetzes gegen Steueroasen» und 20. Januar 2009 («Steinbrück erwägt drakonische Massnahmen»).

## Das aktuelle Urteil

### FL-OGH Urteil vom 7. Januar 2009, 1CG.2006.303

*Die nachfolgenden Zitate aus dem Urteil sind immer aus dem Zusammenhang gerissen. Da wir das gesamte 75-seitige Urteil in seinem vollständigen Wortlaut hier nicht veröffentlichen können, ist dies nicht anders möglich. Die Zwischenüberschriften sind so im Urteil nicht entfallen. Sie stammen von der Redaktion und sollen die thematische Gliederung deutlicher machen.*

#### 1. Zum Tatbestand

«Bei der Klägerin handelt es sich um eine am 5. Dezember 1986 von der P-Anstalt (einer dem Erstbeklagten zuzurechnenden konzessionierten Treuhandgesellschaft) im Auftrag der Ehegatten Dr. HB und seiner Gattin CB fiduziarisch errichteten liechtensteinischen Familienstiftung, als deren einzelzeichnungsberechtigte Stiftungsräte die beiden Beklagten (...) fungierten. Der Zweitbeklagte war Angestellter der P-Anstalt (...). Nach dem Tod des Dr. HB im Jahr 1989 war CB nach den diversen von den Beklagten erlassenen Beistatuten «zeitlebens» einzige (Erst-)Begünstigte am Kapital und an den Erträgen der Klägerin. CB war aufgrund des mit dem Erstbeklagten am 22. Januar 1990 abgeschlossenen Mandatsvertrags diesem gegenüber instruktionsberechtigt. Das

Stiftungsvermögen betrug Anfang 1998 etwa CHF 17'000'000. Die von den Beklagten ab dem 4. Juli 1990 über Weisungen von CB erlassenen Beistatuten sahen u.a. auch Nachbegünstigungsregelungen zugunsten der beiden Beklagten dar.

In Durchführung einer ihm von CB am 7. Juni 1998 gemachten Schenkung behob der Erstbeklagte am Tag darauf vom Stiftungskonto CHF 10'000'000 für sich persönlich, indem er zu seinen Gunsten drei Schecks ausstellen liess. Der Erstbeklagte zahlte diesen Betrag am 24. Juli 2000 über Aufforderung – ohne Zinsen – zurück. In Entsprechung einer mit CB getroffenen Vereinbarung behob der Erstbeklagte überdies am 22. April 1999 zu Lasten des Stiftungskontos bar CHF 1'800'000, von denen er am selben Tag CHF 600'000 dem Zweitbeklagten aushändigte. Gemäss einer Vereinbarung vom 31. Oktober 2003 zahlte der Zweitbeklagte die von ihm bezogenen CHF 600'000 ohne Verzinsung zurück. Im Zusammenhang mit diesen Transaktionen vom Juni 1998 und April 1999 wurden Stiftungsbeschlüsse nie gefasst.

Als Folge der Ende 1997 publik gewordenen «Batliner-CD Affäre» wurde am 10. April 2000 wiederum von der P-Anstalt

anstelle der Klägerin die Pl.-Stiftung treuhänderisch für CB errichtet, zu deren einzelzeichnungsberechtigten Stiftungsräten zunächst auch die beiden Beklagten bestellt wurden. Deren Stiftungsvermögen stammte zur Gänze von der Klägerin. Die Vermögensübertragung erfolgte dergestalt, dass die auf die Klägerin lautenden Bankverbindungen unter Belassung der Kontonummer auf die Pl.-Stiftung «umgehängt» wurden. Dementsprechend beschlossen die beiden Beklagten am 17. April 2000 «zwecks formeller Sanktionierung des Ablebens der Klägerin» gestützt auf die Statuten deren Auflösung, welcher Beschluss von der P-Anstalt als Repräsentantin beim Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt hinterlegt wurde. Hierauf erteilte die Steuerverwaltung die «Löschungsbewilligung» für die Klägerin.

In dem zu 6 NP.2004.52 beim Landgericht behängenden Verfahren wurde mit den Beschlüssen des Erstgerichts vom 26. Juli 2004 sowie des OGH vom 3. Februar 2005 (siehe hierzu die Staatsgerichtshofentscheidung LES 2007, 67 f.) für die Klägerin eine Kollisionskuratel gemäss § 277 Z 2 ABGB angeordnet und am 14. Februar 2006 der nunmehrige Klagsvertreter zum Kurator mit der Aufgabe bestellt, «potentielle Verantwortlichkeits- oder sonstige Ansprüche der Klägerin gegenüber den beiden Beklagten als vormalige Stiftungsräte sowie gegenüber allfälligen Dritten zu prüfen und gegebenenfalls (nach pflichtsgerichtlicher Genehmigung) geltend zu machen.»

Mit der am 16. Oktober 2006 beim Erstgericht eingebrachten Klage begehrt die Klägerin die Verurteilung der beiden Beklagten zur ungeteilten Hand zur Zahlung von CHF 2'398'876.70 samt 5 % Zinsen aus CHF 1'200'000 seit dem 22. April 1994. Das auf die Rechtsgründe der Verantwortlichkeit und ungerichtfertigten Bereicherung gestützte Klagebegehren setzt sich der Höhe nach wie folgt zusammen:

- Ausschüttung vom 22. April 1999 an den Erstbeklagten → CHF 1'200'000.–
- 5 % Zinsen aus CHF 10'000'000.– vom 8. Juni 1998 bis zum 23. Juli 2000 (776 Tage) → CHF 1'063'013.70
- 5 % Zinsen aus CHF 600'000 (Auszahlung an den Zweitbeklagten) vom 22. April 1999 bis 31. Oktober 2007 (1653 Tage) → CHF 135'863.–
- zusammen sohin → CHF 2'398'876.70

## 2. Aus den Gründen

«7. Die klagsabweisenden vorinstanzlichen Urteile halten der revisionsgerichtlichen Überprüfung nicht stand.

7.1 Die Rechtsansichten des Berufungsgerichts bedürfen vorweg einiger grundlegender Richtigstellungen. (...) Nach den vom Stiftungsrat erlassenen Reglementen (je Art. 1) war CB «zeitlebens einzige Begünstigte an Kapital und Erträgen der Stiftung.» Konkrete Modalitäten u.a. über den Zeitpunkt und die Höhe der Ausschüttungen standen damit im Entscheidungsbereich des Stiftungsrates. Der gegenständliche Sachverhalt unterscheidet sich insofern nicht von dem vom OGH mit Beschluss vom 6. März 2008 zu 6 CG.2005.232 entschiedenen Fall (Delle Karth, Die aktuelle Rechtsprechung in LJZ 2008, 51 [59]; auszugsweise wiedergegeben in LJZ 2008, 61 f.; vgl auch LES 2008, 266 f.).»

## 3. Zum Verhältnis Rechtsprechung und Gesetzesrecht

«Abgesehen davon (...) ist auf Folgendes hinzuweisen: Höchststrichterliche Rechtsprechung ist kein Gesetzesrecht. Die Urteile des OGH ändern die Rechtslage nicht sondern stellen diese lediglich aufgrund eines – prinzipiell irrtumsanfälligen – Erkenntnisprozesses fest. Wenn sich die höchstrichterliche Rechtsprechung unter einer gegebenen Rechtslage ändert, ist die neue Rechtsprechung deshalb grundsätzlich auch auf Fallkonstellationen anzuwenden, bei denen die für die Beurteilung der Rechtssache massgeblichen Tatsachen zu einer Zeit gesetzt worden sind, in der die Änderung der Rechtsprechung noch nicht stattgefunden hat (vgl. NJW 2008, 106).

Die rechtliche Beurteilung von zeitlich zurückliegenden Sachverhalten hat deshalb stets auf die jeweils aktuelle Rechtsprechung des OGH Bedacht zu nehmen, was selbstverständlich nicht ausschliesst, beispielsweise die Frage des Verschuldens und der Zumutbarkeit rechtmässigen Verhaltens in einem Schadenersatzprozess ex post im Lichte der seinerzeit massgebenden Judikatur zu beurteilen.

Die klagende Stiftung wurde von den Stiftungsräten (den Beklagten) als Strohmänner der CB verwaltet und offenbar als blosses Bankkonto von CB verstanden. Diese mit den Statuten der Klägerin und auch mit dem Gesetz nicht kompatiblen faktischen Gegebenheiten können freilich an den gesetzlichen Obliegenheiten und an der Letztverantwortung auch von fideuziarischen Stiftungsräten für die Gestion der Stiftung nichts ändern. Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn die Organe der Stiftung dem Auftraggeber bzw dem Begünstigten gegenüber aufgrund eines Mandatsvertrages umfassend weisungsgebunden sind. Auch eine solche Stiftung verfügt über eine eigene durch ihre Organe repräsentierte Rechtspersönlichkeit und ein von jenem des sogenannten wirtschaftlichen Stifters zu trennendes Vermögen, über das – rechtlich wirksam – nur die

Stiftungsräte disponieren können (Bösch, Liechtensteinisches Stiftungsrecht [2005] 667 f.; vgl. LES 2002, 162; LES 2002, 109; LES 2000, 37 u.v.a.). (...)

#### 4. Insihgeschäfte und «Bankkontostiftung»?

«7.3 Damit kann zu der hier entscheidenden Frage übergeleitet werden, ob die Beklagten im Zusammenhang mit den in den Jahren 1998 und 1999 an sie erfolgten Schenkungen Insihgeschäfte vornahmen und/oder bei der Durchführung und Abwicklung dieser Schenkungen eine Interessenkollisionslage bestanden hat. (...) Der gemeinsame Leitgedanke und Zweck dieser Bestimmungen ist es, den Vertretenen bzw. die Verbandsperson respektive auch eine Stiftung vor Gefahren zu schützen, die sich aus der bei Insihgeschäften vom Gesetz regelmässig unterstellten Interessenkollision ergeben. (...) Er befindet sich automatisch in einem Interessenkonflikt, vor dem er und der von ihm Vertretene (die Verbandsperson) geschützt werden müssen (vgl. SZ 54/120; EvBl 1981/190; RS0019350; RS0028072; Dominique Jakob, Schutz der Stiftung [2006] S. 387 f.).

«(...) Auch eine solche in der Praxis als Bankkontostiftung bezeichnete Familienstiftung unterliegt – von hier nicht zu erörternden anderen statutarischen Regelungen abgesehen – den gesetzlichen Regelungen und formalen Ordnungsvorschriften. (...) Die Interessenkollisionsregelungen des PGR und insbesondere auch des TrUG stellen nicht auf eine tatsächliche Benachteiligung des Vertretenen (der Verbandsperson) ab sondern enthalten Regelungen, wie Rechtsgeschäfte bei Vorliegen von Interessenkonflikten abzuwickeln sind und welche Rechtsfolgen Verstösse dagegen zeitigen.

Entgegen der Meinung des Obergerichts und allen Interpretationsversuchen der Beklagten vollzog der Erstbeklagte bei der Abwicklung der hier gegenständlichen Schenkungen jedenfalls Insihgeschäfte. Angesichts des «Datenklaus» in der Treuhandgesellschaft und dessen Veröffentlichung in den Medien Ende 1997 lag das Konfliktpotential zwischen seinen Eigeninteressen (und denen des Zweitbeklagten als seinem Angestellten) als Beschenkte und den Interessen der mit diesen Schenkungen entreicherten Klägerin, die wahrzunehmen die Beklagten als deren Organe verpflichtet waren, auf der Hand (vgl. auch StGH 2005/14 in LES 2007, 67 [73]). (...) Wer sich als Organ einer Verbandsperson auch unter Hinweis auf einen ihm persönlich zustehenden Anspruch etwas selbst überweist oder vom Bankkonto der Verbandsperson behebt, führt ein Insihgeschäft durch (vgl. Krejci in Krejci, RK [UGB] § 122 Rz 9; Dominique Jakob aaO. 439 f., 448 f.).»

#### 5. Entnahmen für eigene Zwecke

«7.4 Der fGesetzgeber normierte in § 66 Abs 1 TrUG die generelle Pflicht eines Treuhänders (Stiftungsrates), Interessenkollisionen zu vermeiden. Nach dem gemäss § 66 Abs 3 TrUG auch für das Stiftungsrecht anzuwendenden Art 925 Abs 1 PGR ist ein Treuhänder (Stiftungsrat) mangels abweichender Anordnung der Treuhandurkunde (Statuten) und vom Auslagen- und Entschädigungsersatz abgesehen grundsätzlich nicht berechtigt, irgendwelche Vorteile aus dem Treuhandvermögen (Stiftungsvermögen) zu ziehen. (...) Geldentnahmen des Stiftungsrates aus dem Stiftungsvermögen für eigene Zwecke (und sei es auch in Entgegennahme einer Schenkung) bedürfen zu ihrer Rechtsgültigkeit stets der Mitwirkung oder (nachträglichen) Genehmigung von unbeteiligten Personen (Organen), welche rechtsgeschäftlich die Stiftung vertreten können. (...) Die Geldentnahmen des Erstbeklagten erfolgten zu Lasten der Klägerin zum alleinigen Vorteil der Beklagten. (...) Eine Familienstiftung bedarf des besonderen durch die Art 175 und 186 PGR nicht gewährleisteten Schutzes gegenüber ihren Organen und deren allenfalls eigeninteressierten Handelns (Bösch a.a.O. 168 f. [175 f.]). (...)

Für die gegenständliche Rechtssache folgt daraus: Die Beklagten hätten vor Abwicklung der Schenkungen und Entgegennahme der Geldbeträge gemäss Art 190 Abs 1 PGR die Bestellung eines Beistandes für die Stiftung beantragen und von diesem die Zustimmung bzw. Genehmigung einholen müssen. In Betracht gekommen wäre auch die Anrufung der Stiftungsaufsicht gemäss den Art 564, 567 Abs 1 PGR. (...) Nach zutreffender Ansicht der Revisionswerberin ist ein Insihgeschäft bereits bei einer abstrakten Gefährdung bzw. der blossen Möglichkeit der Gefährdung der Interessen der Stiftung und/oder anderer Begünstigter unzulässig. Eine solche zumindest abstrakte Gefährdung kann vor dem Hintergrund des CB in Deutschland drohenden Finanzstrafverfahrens und der daraus sowie aus den gegenständlichen Schenkungen resultierenden Steuerverbindlichkeiten mit Fug nicht in Abrede gestellt werden, was den Beklagten nach dem in den Medien schon Ende Dezember 1997 publizierten Datenklaus aus der Kanzlei des Beklagtenvertreters wohl bekannt sein musste. (...)

#### 6. Faktisches Organ?

«7.8 CB kann entgegen der Auffassung der Vorinstanzen und der Beklagten nicht als faktisches oberstes Organ der Klägerin angesehen werden, welches den hier strittigen Ausschüttungen im Innenverhältnis zustimmen bzw. diese genehmigen konnte.

(...) Eine Person, die wie ein geschäftsführendes Organ tätig wird, ohne eine solche Organstellung zu bekleiden, kann jedenfalls im Innenverhältnis der Stiftung weder einem Stiftungsrat noch einem diesem gleich- oder sogar übergeordneten Organ gleichgestellt werden. Die Geschäftsführung und Vertretung der Stiftung steht gemäss den Art 561, 181 Abs 1, 182 Abs 1 und 184 PGR ausschliesslich den durch die Statuten bestellten Stiftungsräten zu. Der Art 182 Abs 1 PGR belässt die Befugnisse des Verwaltungs(Stiftungs)rates nur dann nicht bei diesem, wenn diese einem anderen Organ übertragen oder vorbehalten sind. Faktische Organe sind damit jedenfalls nicht gemeint (LES 2007, 219). (...)

Umso weniger können derartige organschaftliche Befugnisse durch ein passives Verhalten von Stiftungsräten, die entgegen ihren gesetzlichen Verpflichtungen und den Statuten «faktische Organe» nach deren Belieben schalten und walten lassen, begründet werden (vgl. Krejci, Gesellschaftsrecht I [2005] S. 82; WM 1976, 1246; WM 1978, 1047). Den gegenständlichen Ausschüttungen hätte deshalb nur von solchen Personen die Zustimmung bzw. Genehmigung erteilt werden können, denen eine Rechtsmacht bzw. Rechtszuständigkeit und damit Vertretungsbefugnis für die Klägerin zustand. (...)

## 7. Zinsen? Verjährung?

«7.9 Die Beklagten erhielten also die klagsgegenständlichen Geldbeträge aufgrund von derzeit nicht rechtswirksamen Auskehrungen aus dem Stiftungsvermögen. Diese können aus dem Titel der Bereicherung bereits vor Verweigerung der Genehmigung von der Klägerin zurückgefordert werden. Gemäss den §§ 1000, 1437 ABGB stehen der Klägerin als Bereicherungsgläubigerin grundsätzlich auch die «(Zivil-)Früchte» der Zahlungen zu. Als solche sind die Vergütungszinsen in Höhe der gesetzlichen Zinsen anzusehen (Urteil des FL-OGH vom 8. Mai 2008, 10 CG.2005.94). (...)

Wenn, wie hier, eine bereits gelöschte und damit keine Organe besitzenden Familienstiftung nur deshalb noch existiert, weil nachträglich Vermögen hervorgekommen ist, kann die Verjährungsfrist nicht zu laufen beginnen, bevor ein gesetzlicher Vertreter wie hier der Kollisionskurator bestellt ist. Davon ausgehend begann die Verjährungsfrist auch hinsichtlich der Zinsforderungen der Klägerin frühestens mit der Bestellung des Klagsvertreters zum Kollisionskurator mit Beschluss vom 14. Februar 2006. Die gegenständliche Klage wurde bereits am 16. Oktober 2006 bei Gericht eingebracht. (...)

Die beiden Beklagten schulden sohin nur die auf die von ihnen bezogenen Ausschüttungen entfallenden Zinsbeträge. Ausgehend von der Höhe nach nicht bestrittenen Klagsforderung entfallen auf den Erstbeklagten CHF 1'063'013.70 und auf den Zweitbeklagten CHF 135'863 an Zinsen. Der Erstbeklagte hat überdies (allein) den von ihm am 22. April 1999 bezogenen Betrag von CHF 1,2 Millionen zurückzuerstatten. Die von der Klägerin verlangten 5 % Zinsen seit dem 22. April 1999 aus der Auszahlung von 22. April 1999 über CHF 1'200'000 betreffen allein den Erstbeklagten. (...)

## 8. Verantwortlichkeitsansprüche?

«7.11 Die Klägerin stützte ihr Klagebegehren auch auf den Rechtsgrund der Verantwortlichkeit bzw des Schadensersatzes und machte die Solidarhaftung auch des Zweitbeklagten gemäss Art 226 Abs 2 PGR geltend. Ein Verantwortlichkeitsanspruch der Klägerin gegenüber den Beklagten besteht jedenfalls derzeit noch nicht. (...)

## 9. Business judgement rule und Standesrecht

«Auch erübrigt sich ein näheres Eingehen auf die von den Beklagten angesprochene Business Judgement Rule (BJR).

Festgehalten werden soll lediglich, dass sowohl nach den Standesregeln für Rechtsanwälte (Art. 18 RAG; §§ 11, 18 der Standesrichtlinien der Liechtensteinischen Rechtsanwaltskammer von 5. Mai 1994; Art. 3.2.1 – 3.2.3 der CCBE-Standesregeln von 28. Oktober 1988 u.a.) als auch nach der BJR (nunmehr Art. 182 Abs 2 PGR gemäss LGBl. 2008/220) zu den Grundfesten sowohl der anwaltlichen Tätigkeit als auch jener der Organe von Verbandspersonen die Verpflichtung zählt, sich von Interessenkollisionen freizuhalten. (...) Für den Rechtsanwaltsbereich ist unstrittig, dass bereits das potentielle (theoretische) Risiko eines Interessenkonflikts der Mandantschaft mit denen des Rechtsanwalts genügt, um letzterem die Annahme bzw Ausübung eines Mandats zu untersagen (vgl. Benn-Ibler in öAnwBl 2008/09, 341; Gasser, «Neue Pflichten und Gestaltungsmöglichkeiten des Stiftungsrates» bei der von der Hochschule Liechtenstein veranstalteten Stiftungsrechtstagung am 28. August 2008 S. 3 f.); (...)

Redaktion

## leserbriefe

*Zuschriften von Lesern einer Publikation haben eine besondere Bedeutung. Sie sind einseitig und engagiert, mutig und kämpferisch, oft ärgerlich und wenig versöhnlich. Aber meist ehrlich und pointiert. Deshalb wollen wir Ihnen einige vorstellen.*

### **Leserbrief aus «Vaterland», 27. Januar 2009 Wer schadet dem Ruf des Landes?**

Wer schädigt das Land? Jene, die auf Missstände hinweisen, oder jene, die diese mit allen Mitteln zu verteidigen suchen? Wer ist für den angeschlagenen Ruf unseres Finanzplatzes im Ausland verantwortlich? Jene, die schon seit Langem ein Überdenken von gewissen Praktiken unseres Finanzplatzes fordern, oder jene, die diese Praktiken betreiben und daran festhalten wollen? In den «Vorarlberger Nachrichten» vom 19. Januar 2009 schreibt Arnulf Häfele in einem Gastkommentar: «Eine anonyme «Gruppe für ein selbstbewusstes Liechtenstein» hat die Vertreter der Freien Liste in Inseraten als Landesverräter bezeichnet, die Liechtenstein im Ausland in den Dreck zerren würden. Dabei haben gerade diese mutigen Vertreter der Freien Liste mit ihren Äusserungen dafür gesorgt, dass man im Ausland nicht alle Liechtensteiner pauschal als gierige Helfer von Geldwäsche und Steuerbetrug sieht. Auf längere Sicht wird die «Gruppe für ein selbstbewusstes Liechtenstein» zur Belastung für das Fürstentum werden. Sie wollen, dass am Finanzplatz alles so bleibt wie bisher.»

Es wird nicht so bleiben wie bisher. Wir aus Liechtenstein werden hoffentlich bald sagen dürfen: Unser Finanzplatz hat Zukunft – er ist sauber und seriös.

*Name der Redaktion bekannt, Triesen*

### **Leserbrief aus «Vaterland», 28. Januar 2009 Nachgefragt**

«Der Treuhandsektor wird sich umstellen müssen. Er wird nicht davon leben können, als einzige Dienstleistung die Steuerhinterziehung oder den Steuerbetrug anzubieten. Dieses Geschäftsmodell ist zu Ende. Je schneller sich der Treuhandsektor auf Zukunftsmärkte konzentriert, desto besser», so Fürst Hans-Adam II. Am 27. Januar im «Liechtensteiner Volksblatt» zitiert. Wer ist nun schuld am Imageschaden Liechtensteins? Die Freie Liste mit dem frühen Hinweis, dass dringender Handlungsbedarf da ist? Fürst Hans-Adam II. mit seiner Aussage, dass das

Geschäftsmodell der Steuerhinterziehung bzw. Steuerbetrugs nun zu Ende sei, oder etwa doch jene, die über Jahre satte Geschäfte damit machten und weiter machen wollen?

Die Gruppe der selbstbewussten Liechtensteiner weiss sicher eine Antwort drauf.

*Name der Redaktion bekannt, Nendeln*

### **Leserbrief aus «Vaterland», 29. Januar 2009 Im Norden nichts Neues**

Der deutsche Steuervogt Steinbrück ist offenbar nicht der Erste im nördlichen Nachbarland, der versucht, seine Machtgelüste gegenüber kleineren und schwächeren Nachbarstaaten zu demonstrieren. Er kennt wohl kaum jene Episode, die vor 75 Jahren in Liechtenstein durch die Schuld der damaligen Machthaber im 3. Reich zum Tod von einem mit meiner Familie befreundeten jüdischen Ehepaar führte. Der Historiker P. Geiger schreibt in seinem Buch «Krisenzeit» (Band 1, S. 343): «Seit 1932 richtete sich nämlich von Deutschland und Österreich aus eine Pressekampagne gegen Liechtenstein. Ende 1932 und in den ersten Monaten 1933 nahm sie an Heftigkeit zu. Sie wurde von der neuen Reichsregierung nach Hitlers Machtergreifung Ende Januar 1933 bewusst geschürt. Liechtenstein wurde wegen seiner Holdinggesellschaften und Einbürgerungen angegriffen, als «Verschiebebahnhof Europas», «Zaunkönigreich», «Verbrecherasyl», «Raubstaat» und «Hehlerhöhle» bezeichnet; es entziehe Europa Milliarden an Steuerfluchtgeldern und gewähre Leuten wie den Rotter Schutz vor dem Richter; Liechtenstein müsse der Schweiz angeschlossen oder dem Völkerbund unterstellt werden.»

*Name der Redaktion bekannt, Vaduz*

## vorschau

### Asset protection...

gibt es als «Verkaufsargument» nicht nur in Liechtenstein. In Deutschland wird ungeachtet der derzeitigen allergischen Reaktionen in Berlin ein Seminar angeboten, bei der ein Münchner Notar folgendes anbietet: «Asset protection – Gestaltungsüberlegungen zum Schutz des Vermögens und der Vermögensnachfolge vor dem Zugriff Dritter (insbes. Gäubigern, Pflichtteilsberechtigten und dem Sozialleistungsregress)», u.a. mit «Stiftungskonstruktionen».

*5-stündige Veranstaltung für je 139 EUR am 27. Juni in Stuttgart und am 4. Juli 2009 in München; SeminarZirkel GbR, Boller Strasse 4, 72172 Sulz a.N., Fax 07454-407792*

### Liechtenstein-Abend in Hamburg

Die Bucerius Law School, besser gesagt das Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen veranstaltet am 14. Mai 2009 um 17.30 Uhr einen «Liechtenstein-Abend». Das Institut steht unter der Verantwortung von Frau Prof. Dr. Birgit Weitemeyer. Dies ist der 15. «Länderabend» und befasst sich mit dem neuen liechtensteinischen Stiftungsrecht.

*BLS Non Profit Law News, newsletter vom Institut für Stiftungsrecht und dem Recht der Non-Profit-Organisationen an der Bucerius Law School in Hamburg, E-Mail [stiftungsrecht@law-school.de](mailto:stiftungsrecht@law-school.de); [www.law-school.de/institut\\_stiftungsrecht.de](http://www.law-school.de/institut_stiftungsrecht.de)*

### Neu erschienen Vernehmlassungsbericht

Totalrevision des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) sowie die Abänderung der entsprechenden Spezialgesetze, 20. Januar 2009, RA 2008/3589-0701, Vernehmlassungsfrist 5. Juni 2009. Damit soll ein «europakompatibles Steuergesetz» in Kraft gesetzt werden, so die Regierung.

### EuGH

#### Abzugsfähigkeit von Spenden an gemeinnützige Einrichtungen nicht nur im Inland, EuGH 27.01.2009, Rs. C-318/07, Persche

Macht ein Steuerpflichtiger in einem Mitgliedstaat die steuerliche Abzugsfähigkeit von Spenden an Einrichtungen geltend, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig und dort als gemeinnützig anerkannt sind, fallen solche Spenden auch dann unter die Bestimmungen des EG-Vertrags über den freien Kapitalverkehr, wenn es sich um Sachspenden in Form von Gegenständen des täglichen Gebrauchs handelt. Art. 56 EG steht der Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, wonach bei Spenden an als gemeinnützig anerkannte Einrichtungen nur Spenden an im Inland ansässige Einrichtungen von der Steuer abgezogen werden können, ohne jede Möglichkeit für den Spender, nachzuweisen, dass eine Spende an eine Einrichtung, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, die nach dieser Regelung geltenden Voraussetzungen für die Gewährung einer solchen Vergünstigung erfüllt.

### IWB Internationale Wirtschaftsbrieft, Ausgabe 3/2009

Noch im Dezember hat das Luxemburger Parlament die Steuerreform 2009 mit der Verabschiedung zweier Gesetzesentwürfe beschlossen. «Luxemburg – neue steuerliche Massnahmen in 2009» lautet der Titel des Beitrags in IWB F. 5 Luxemburg Gr. 2 S. 187, in dem Kerstin Thinner, Begga Sigurdardottir und Constanze Reckmann die verabschiedeten Reformen kurz zusammenfassen. Ziel der Massnahmen ist es, die Wettbewerbsfähigkeit Luxemburgs als Finanzplatz weiter zu stärken.



## pressemitteilungen

*Mitteilungen der Presse heissen Pressemitteilungen, obwohl sie meist nicht Mitteilungen der Presseorgane sind, sondern Mitteilungen an die Presse. Sie informieren in einer Sprache, die so manches einblendet, was sonst nicht zu sehen wäre und manches ausblendet, was jeder sieht. Zwei halbwegs aktuelle Beispiele aus dem Presse- und Informationsamt der Regierung.*

### Das neue Stiftungsrecht findet grossen Anklang

Vaduz (ots) – Vaduz, 5. Dezember (pafl) – Zum Abschluss der wissenschaftlichen Veranstaltungsreihe zur erfolgreichen Reform des Stiftungsrechts stellte Regierungschef-Stellvertreter und Justizminister Klaus Tschüscher das neue liechtensteinische Stiftungsrecht am 3. Dezember in Deutschland vor. Die Veranstaltung wurde als 2. Stiftungsrechtstagung im Rahmen der Reihe «Stiftungsrechtstagungen» der Stiftung Leucorea abgehalten. Die von der Stiftung Leucorea in Zusammenarbeit mit der Universität Halle-Wittenberg ausgerichtete Veranstaltung stiess beim zahlreich erschienenen Fachpublikum auf breite und sehr positive Resonanz. Die Referenten und Teilnehmenden wurden zudem durch die Anwesenheit von Botschafter Prinz Stefan beehrt.

Die Ausführungen von Klaus Tschüscher wurden dabei durch die Fachvorträge der beiden Stiftungsrechtsexperten Professor Martin Schauer, Universität Wien, und Professor Dominique Jakob, Universität Zürich, sowie dem Steueranwalt Erwin Müller, Berlin, unterstützt. (...)

So werten internationale Experten das neue Stiftungsrecht als gelungenen Kompromiss zwischen Diskretion und Transparenz. Konkret werden mit dem neuen Stiftungsrecht gleich mehrere Ziele erreicht. So wird die Position des Stifters und dessen Verantwortung gestärkt. Die Nichtübertragbarkeit der Stifterrechte als weitere zentrale Weichenstellung im neuen Stiftungsrecht bringt mehr Rechtssicherheit und Rechtsklarheit, ebenso die Verbesserung der Foundation Governance und Stiftungsaufsicht. Demnach ist bei privatnützigen Stiftungen neu ein umfassendes Auskunft- und Informationssystem für Begünstigte vorgesehen. Für die gemeinnützigen Stiftungen wird mit der neu zu schaffenden Stiftungsaufsichtsbehörde ein Kompetenzzentrum eingerichtet. Auf diese Weise wird die Entstehung faktisch kontrollfreier Stiftungen verhindert und zugleich sichergestellt, dass der Stiftungsrat dauerhaft im Sinne des in den Stiftungsdokumenten festgehaltenen Stifterwillens

tätig wird. Die Vereinigung von Kompetenz und Erfahrung in einer zentralen Behörde gewährleistet zudem die notwendige Kontinuität in der Rechtsanwendung.

Die steuerrechtlichen Aspekte im Verhältnis Liechtenstein und Deutschland wurden ausführlich im Referat von Erwin Müller behandelt. Gemäss seinen Ausführungen ist derzeit davon auszugehen, dass es infolge der mit dem Jahressteuergesetz 2009 verbundenen Änderungen des deutschen Aussensteuerrechts zukünftig grundsätzlich zu keiner Einkommenszurechnung der Stiftungserträge beim deutschen Stifter mehr kommt, sofern nach erfolgter Vermögensübertragung ausschliesslich die liechtensteinische Stiftung über das Stiftungsvermögen verfügen kann. Die Gesetzesänderung gilt für alle Familienstiftungen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Europäischen Wirtschaftsraum.

Auch für Praktiker aus dem Steuerrecht in Deutschland bietet die Reform einen wertvollen Beitrag. Das positive Echo hier in Wittenberg bestärkt uns in der Auffassung, dass die liechtensteinische Stiftung auch in Zukunft ein international erfolgreiches Produkt des Finanzplatzes Liechtenstein sein wird», sagte Klaus Tschüscher.»

pafl: Inkrafttreten der **Abänderung des Rechtshilfegesetzes** am 1. Februar 2009

**Vaduz (ots) – Vaduz, 29. Januar (pafl)** – Am 1. Februar 2009 wird die Reform des Rechtshilfegesetzes (LGBl. 2009 Nr. 36) und der Strafprozessordnung (LGBl. 2009 Nr. 37) in Kraft treten. Diese Reform des Rechtshilfegesetzes gewährleistet, dass die liechtensteinischen Behörden und Gerichte in Zukunft noch rascher ausländischen Justizbehörden Rechtshilfe in Strafsachen leisten können. So werden insbesondere die Rechtsmittelmöglichkeiten auf ein international übliches Mass reduziert, so dass mit einer Verfahrensbeschleunigung gerechnet werden kann. Mit der Abänderung ist die Definition der Berechtigten im Rechtshilfeverfahren und deren Beschwerdelegitimation klar geregelt, und es wird auch die vereinfachte Zustellung von rechtskräftigen gerichtlichen Anordnungen und Entscheidungen ermöglicht.

Zusammengefasst werden mit der Reform des Rechtshilfegesetzes auch die wesentlichen Kritikpunkte des Internationalen Währungsfonds (IMF) behandelt. (...)